

TJCE sigue en este sentido la senda iniciada en *Asscher*¹⁵ y confirmada en pronunciamientos posteriores, como los emitidos en los *asuntos Gerritse*¹⁶ y *Hollmann*¹⁷. En *Gerritse*, el TJCE condenó la normativa alemana que aplicaba un tipo progresivo a los artistas y deportistas residentes, mientras sujetaba a gravamen mediante un tipo proporcional a los artistas y deportistas no residentes por las rentas obtenidas en territorio alemán. En *Hollmann*, el Tribunal de Luxemburgo entendió que violaba la libre circulación de capitales la normativa portuguesa que establecía un tipo del 25 por 100 para los no residentes, como era el caso de la señora Hollmann, residente en Alemania, mientras los residentes tributaban de acuerdo con una escala progresiva siendo el tipo marginal máximo del 42 por 100, que se aplicaba, no sobre la totalidad del saldo resultante de la plusvalía – como sucedía para los no residentes– sino tan sólo sobre su 50 por 100.

El TJCE adoptó en el *asunto C-562 (Comisión contra España)*, una posición similar a la mantenida en los asuntos referidos en lo que concierne a la cuestión de la comparabilidad entre residentes y no residentes. En efecto, y al objeto de rechazar las alegaciones del Reino de España conforme a las cuales residentes y no residentes no se encuentran en una situación comparable, el TJCE siguió casi al pie de la letra el razonamiento empleado en *Hollmann*¹⁸. Así señaló el Tribunal que, por una parte, únicamente la categoría de rentas referida “constituye el objeto de la normativa analizada, ya se trate de residentes o de no residentes” y por otra, “el Estado en el que está situada la fuente del ingreso es en ambos casos España, puesto que la normativa controvertida únicamente tiene por objeto las ganancias patrimoniales resultantes de las transmisiones de bienes que se posean en España”¹⁹. Por lo que respecta a las ganancias a corto plazo, el TJCE señala que España no ha presentado prueba alguna que acredite que en el caso de los autos se tiene, en efecto, en cuenta la situación personal de los contribuyentes al gravar estas ganancias con arreglo a la regla de la progresividad, tal y como España alegaba²⁰.

¹⁵ Sentencia del TJCE de 27 de junio de 1996, *asunto C-107/94, Asscher*. El señor Asscher residía en Bélgica y obtenía ciertas rentas en Países Bajos aunque sin alcanzar el umbral requerido por la legislación holandesa para disfrutar de la escala progresiva, con escalones del 13, 50 y 60 por 100 aplicable a los residentes. En cambio, el señor Asscher quedaba sometido a otra tarifa con escalones del 25, 50 y 60 por 100. Observamos, en consecuencia, una discriminación en relación con el primer tramo de ingresos (13 frente a 25 por 100) que es similar a la discriminación que sufrían los no residentes en *Comisión contra España (C-562/07)* respecto de las ganancias alargo plazo (15 frente a 35 por 100). Como pone de manifiesto Pistone la principal contribución del pronunciamiento *Asscher* al desarrollo del Derecho Comunitario fue garantizar la protección a los no residentes incluso más allá del umbral de renta establecido en los *asuntos Schumacker* y *Wielockx* *The impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and solutions Eucotax Series*, núm. 4, Kluwer Law International, Londres, 2002, pág. 128). Las palabras de García Prats son muy ilustrativas a este respecto cuando habla de “Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 94, 1997, págs. 215-233.

¹⁶ Sentencia del TJCE de 12 de junio de 2003, *asunto C-234/01, Gerritse*.

¹⁷ Sentencia del TJCE de 11 de octubre de 2007, *asunto C-443/06, Hollmann*.

¹⁸ *Ibidem.*, f.j. 50.

¹⁹ Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2006, *Comisión contra España*, ff. jj. 49 y 50. Además, señala el TJCE que no hay nada en la normativa controvertida que permita entender que su finalidad es la toma en cuenta de la situación personal del contribuyente, ya que nos encontramos ante la tributación con arreglo a un tipo único que iba ligada solamente a la condición de residente o no residente del contribuyente (f.j. 51). Nos parece interesante la referencia a *Lenz* (sentencia del TJCE de 15 de julio de 2004, *asunto C-315/02*, f.j. 33) para concluir que la normativa controvertida no responde a una diferencia de situación en el sentido del artículo 58 TCE, derivada del lugar residencia. Resulta curioso que el TJCE no se refiriese a *Lenz* en su pronunciamiento en *Hollmann*, a pesar de las similitudes entre ambos casos.

²⁰ Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2009, *asunto C-562/07, Comisión contra España*, f.j. 58. Igualmente, el TJCE señala que, como para el caso de las ganancias a largo plazo, en relación con las

Desde nuestro punto de vista, las consideraciones expuestas han sido las esenciales a la hora de establecer la comparabilidad entre residentes y no residentes²¹ contribuyendo a la consolidación del derecho al trato nacional de que el no residente goza en el Estado de la fuente de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.

A este respecto, son muchos los autores que han puesto de manifiesto cómo la imposición del trato nacional al no residente en el Estado de la fuente puede desembocar en una “voladura de la obligación real de contribuir en los Estados miembros”²², si tenemos en cuenta que, de acuerdo con la práctica fiscal internacional, la gran mayor parte de ellos aplica principios distintos de tributación a residentes y a no residentes. De ahí, las dificultades con que se topa el TJUE a la hora de aplicar el concepto de discriminación encubierta en el ámbito de los impuestos directos²³.

En definitiva, puede decirse que la sentencia forma parte de una tendencia que contribuye a la configuración de una suerte de “estatuto del no residente comunitario”²⁴, permitiendo que éste quede sometido a un impuesto personal sobre la renta cada vez más similar al que grava a los residentes²⁵.

3. La respuesta tardía del legislador español y la reticencia de los jueces españoles a plantear cuestiones prejudiciales en el ámbito de la imposición directa. El planteamiento de la primera cuestión prejudicial en materia de impuestos directos

Como se desprende de lo apuntado en el apartado anterior, el pronunciamiento del TJCE en *Comisión contra España*²⁶ se enmarca dentro de la jurisprudencia comunitaria que ya podemos considerar clásica consistente en exigir la concesión de trato nacional en el Estado de la fuente. En este sentido, resulta llamativo que nuestro legislador se

ganancias a corto plazo, la norma controvertida tiene sólo por objeto las ganancias procedentes de la transmisión de bienes ubicados en España (f.j. 57).

²¹ El TJCE se ha opuesto igualmente al intento por parte del Reino de España de rechazar la “comparabilidad” entre residentes y no residentes sobre la base de la existencia de convenios para evitar la doble imposición con la práctica totalidad de los Estados miembros. Respeto de estos convenios, expone el Reino de España que tienen el efecto de neutralizar la tributación española, y por lo tanto, impedir, una restricción a la libre circulación de capitales (f.j. 34 y ff.jj. 53-54). El TJCE no sólo rechaza el argumento expuesto sino que entiende que el Convenio podría servir de instrumento para garantizar la comparabilidad respecto de la regla de la progresividad. Sobre la relevancia del convenio a los efectos de determinar si dos situaciones son comparables en la jurisprudencia comunitaria en materia de fiscalidad directa véase Cordewener, A.: “Personal income taxation of non-residents and the increasing impact of the EC Treaty freedoms” en Weber, D. (ed.): *The influence of European Law on Direct Taxation*, Eucotax Series on European Taxation, vol. 16, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007, págs. 44-47 y Herrera Molina, P. M.: *Convenios de doble imposición y Derecho Comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, págs. 123 y ss.

²² García-Herrera Blanco, C. y Herrera Molina, P. M.: “El Tribunal de Justicia ante una ecrucijada: ¿rectificar jurisprudencia o desintegrar la fiscalidad internacional en Europa?” en Collado Yurrita, M. A. (dir.): *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Colex, Madrid, 2005, pág. 149.

²³ Wattel, P. y Terra, B.: *European Tax Law*, quinta edición, Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2008, págs. 715 y ss.

²⁴ Ruiz Almendral, V.: “Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del Derecho Comunitario”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 307, 2008, págs. 3-68. En palabras de Victor Uckmar, “en la práctica, se puede sostener que la Corte de Justicia, a través de sus sentencias, ha agregado a la natural dicotomía del Derecho Fiscal Internacional entre sujetos residentes y no residentes, un *tertium genus*, el sujeto no residente comunitario” (“El Derecho Tributario de la Comunidad Europea”, relación destinada a las *XXII Jornadas ILADT* en Quito celebradas del 20 al 26 de septiembre de 2004 en Quito).

²⁵ Cubero Truyo, A. M.: “Principio de no discriminación en la jurisprudencia comunitaria ...”, *op. cit.*, pág. 5.

²⁶ Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2009, asunto C-562/07, *Comisión contra España*.

demorase a la hora de realizar las oportunas modificaciones incumpliendo los plazos concedidos por la Comisión en el dictamen motivado.

En efecto, el régimen de tributación de las ganancias patrimoniales obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente fue objeto de modificación por el legislador español a través de la Ley 35/2006²⁷. A través de esta ley se realizaba la reforma necesaria para poner fin a la infracción denunciada por la Comisión, estableciéndose un tipo único del 18 por 100 para las ganancias patrimoniales obtenidas tanto por residentes como por no residentes, y con independencia del tiempo que los elementos transmitidos hubiesen permanecido en el patrimonio del contribuyente. Éste era por lo tanto el panorama jurídico en el momento de interposición del recurso. No obstante, hemos de señalar que la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010²⁸ modifica ciertos aspectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. Como consecuencia de tales modificaciones, el tipo aplicable a la base liquidable del ahorro (en la que se incluyen las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales), en la parte que no corresponda, en su caso, con el mínimo personal y familiar, es del 19 por 100, en tanto que, para la parte de dicha base que exceda de la referida cantidad, el tipo aplicable es del 21 por 100²⁹. Asimismo, para las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales obtenidas por no residentes que tributan con arreglo al TRLIRNR el tipo aplicable es del 19 por 100, con independencia del importe de la ganancia³⁰. En consecuencia nos encontramos ante una *discrimination à rebours*, ya que en la parte que supere el umbral de los 6.000 euros, los residentes soportarán una carga mayor que los no residentes.

Realizadas las consideraciones anteriores sobre el estado actual de nuestra normativa, hemos de retrotraernos a la situación existente en el momento de interposición del recurso por incumplimiento el 19 de diciembre de 2007, en el que, no existía ya la infracción denunciada. El legislador había reaccionado a los requerimientos de la Comisión si bien demasiado tarde, desatendiendo el plazo de dos meses que, a partir de la recepción del dictamen motivado emitido con fecha de 13 de julio de 2005, la Comisión había concedido a nuestro Estado para poner fin a la infracción³¹.

Dado que la restricción ya no existía en el momento en el que la Comisión interpuso el recurso, España cuestionó la admisibilidad del recurso sobre la base de diversos motivos entre los que destaca, principalmente, a los efectos de este trabajo, una pretendida

²⁷ Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

²⁸ Ley 26/2009, de 23 de diciembre.

²⁹ Artículos 66 y 76 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre.

³⁰ Artículo 25.1.f) del TRLIRNR.

³¹ La Comisión había dirigido un escrito de emplazamiento a España el 18 de octubre de 2004, indicando que la diferencia de trato fiscal entre residentes y no residentes era susceptible de constituir una discriminación contraria a la libre circulación de capitales. En el escrito de emplazamiento la Comisión también entendía que la normativa controvertida resultaba incompatible con los artículos 39 TCE y 28 y 40 del Acuerdo sobre el EEE. España respondió al referido dictamen el 7 de febrero de 2006, explicando que se estaban realizando las modificaciones oportunas para acomodar la normativa controvertida a las exigencias del Derecho Comunitario. Sin embargo estas modificaciones no se materializaron hasta el 1 de enero de 2007, con la entrada en vigor de la Ley 35/2006 anteriormente referida. Ya en la fase contenciosa la Comisión desistió del recurso en la parte que tenía por objeto la declaración de existencia de una infracción de los artículos 39 TCE y 28 del Acuerdo sobre el EEE.

incursión en una desviación de poder³². En este sentido, entendía nuestro Estado que existía una desviación de poder por parte de la Comisión en la medida en que, a su juicio, utilizaba el recurso por infracción, en el caso en cuestión, para asuntos distintos de los que le son propios. A estos efectos, señalaba que la Comisión pretendía, por un lado, sancionarle por la reticencia de las cortes nacionales a presentar cuestiones prejudiciales al TJCE en el ámbito de la imposición directa, y, por otro, mover a dicho tribunal a que se pronunciase sobre el caso en cuestión, con el fin de garantizar a los ciudadanos una aplicación correcta del Derecho Comunitario, acercando así el objeto del recurso por incumplimiento al que es propio de la cuestión prejudicial.

La respuesta del TJCE fue en este caso muy similar a la otorgada en el *asunto C-219/03*, en el que la Comisión había igualmente interpuesto un recurso por infracción contra España. En aquel caso, la Comisión se oponía al régimen fiscal menos favorable al que se sometían las acciones cotizadas en mercados distintos de los mercados regulados españoles en relación con el previsto para las acciones cotizadas en éstos³³. También en relación con este régimen nuestro legislador había puesto fin al incumplimiento, con posterioridad al plazo fijado por la Comisión en el dictamen motivado.

No obstante, el TJCE señaló en el *asunto C-219/03*, con base a una doctrina consolidada³⁴ que “la existencia de un incumplimiento debe ser determinada en función de la situación del Estado miembro afectado tal como ésta se presentaba al final del plazo fijado en el dictamen motivado y que los cambios ocurridos posteriormente no pueden ser tenidos en cuenta por el Tribunal de Justicia”³⁵ y que la fundamentación del recurso de la Comisión “tiene por objeto que se declare el incumplimiento al final del plazo fijado en el dictamen motivado”³⁶. Creemos que tal pronunciamiento debió haber servido a España para reaccionar, esta vez, con mayor rapidez a los requerimientos de la Comisión.

Adoptando una posición muy similar a la adoptada en el *asunto C-219/03*³⁷, el TJCE señala en relación con el *asunto C-532/07* que en supuestos de este tipo, “persiste el interés de la Comisión en interponer un recurso con arreglo al artículo 226 CE”³⁸.

³² Los otros motivos alegados por el Reino de España se referían a que, a su juicio, la Comisión había vulnerado los principios de confianza legítima y cooperación leal. Para sostener su argumentación, España aludió a la existencia de una práctica reiterada de la Comisión que consistía en abstenerse de interponer el recurso cuando el Estado infractor había puesto fin al incumplimiento una vez vencido el plazo fijado en el dictamen motivado, pero con anterioridad a la interposición del recurso. En segundo lugar, alegaba que el principio de seguridad jurídica podría verse afectado por el derecho reconocido a la Comisión de elegir libremente el momento de interposición del recurso, entendiendo que tal derecho debería limitarse únicamente a los supuestos en los que el Estado infractor todavía persiste en el incumplimiento que se le reprocha (véanse los ff.jj. 12-14 de la sentencia del TJCE de 9 de diciembre de 2004, *asunto C-219/03, Comisión contra España*).

³³ Sentencia del TJCE de 9 de diciembre de 2004, *asunto C-219/03, Comisión contra España*.

³⁴ Sentencias de 27 de noviembre de 1990, *Comisión/Grecia, C-200/88*, f.j. 13; de 2 de mayo de 1996, *Comisión/Bélgica, C-133/94*, f.j. 17, y de 29 de enero de 2004, *Comisión/Austria, C-209/02*, f.j. 16.

³⁵ Sentencia del TJCE de 9 de diciembre de 2004, *asunto C-219/03, Comisión contra España*, f.j. 26.

³⁶ *Ibidem.*, f.j. 27.

³⁷ El TJCE rechazó de plano todas las alegaciones expuestas por España con el fin de conseguir la inadmisibilidad del recurso, señalando entre otras razones que “la existencia del incumplimiento se apreciará por el TJCE en función de la situación del Estado miembro tal y como ésta se presentaba al final del plazo fijado en el dictamen motivado”, (sentencia del TJCE de 9 de diciembre de 2004, *asunto C-219/03, Comisión contra España*, f.j. 23).

³⁸ *Ibidem.*, f. j. 23. Ya en su sentencia de 19 de diciembre de 1961, asunto 7/61, *Comisión contra Italia*, el TJCE había señalado que en supuestos de este tipo, “la Comisión conserva un interés en que se resuelva conforme a Derecho sobre la existencia de incumplimiento”.

En este sentido, y sin perjuicio, de lo que explicaremos en el próximo apartado, puede decirse que los contribuyentes podrán invocar la sentencia que declara una normativa incompatible con el Derecho de la Unión como base para solicitar la devolución de las cantidades que hubiesen ingresado de acuerdo con dicha normativa.

Desde este punto de vista, nos parece razonable la actitud de la Comisión en este caso, sobre todo, en un contexto como el español en el que las cortes nacionales hasta el momento se habían mostrado reacias a plantear cuestiones prejudiciales en materia de imposición directa, sin que tal actitud pueda calificarse de desviación de poder. Como recordó el TJCE, a este respecto, “la Comisión no necesita demostrar la existencia de un interés en ejercitar la acción ni indicar los motivos que la han llevado a interponer un recurso por incumplimiento” y que al coincidir el objeto del recurso con “el objeto del litigio tal y como aparece definido en el escrito de requerimiento y en el dictamen motivado, no puede afirmarse válidamente que la Comisión incurrió en desviación de poder”³⁹.

Con todo, y en relación con la reticencia de los jueces nacionales a plantear cuestiones prejudiciales⁴⁰ en el ámbito de los impuestos directos, hemos de señalar que el pasado 25 de enero de 2010, hemos conocido el auto del Tribunal Supremo por el que se plantea una cuestión prejudicial que constituye la primera en el referido ámbito, lo cual valoramos muy positivamente⁴¹. Concretamente, el Tribunal Supremo plantea en este caso, si la libertad de circulación de capitales se opone a una normativa que, en el ámbito del impuesto sobre sociedades, y dentro de las normas para evitar la doble imposición, prohíbe deducir la cuota devengada en otros Estados miembros de la Unión Europea por rendimientos obtenidos en su territorio y sometidos a dicho tributo, cuando, a pesar del devengo, la cuota no se paga en efecto por haber disfrutado de una exención o de un incentivo fiscal⁴².

El planteamiento de esta cuestión prejudicial, que constituye un auténtico hito en el ámbito de la fiscalidad directa, quizás pueda enmarcarse en un nuevo contexto de sensibilización de nuestro Tribunal Supremo hacia la necesidad de plantear este tipo de

³⁹ Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2009, *asunto C-562/07, Comisión contra España*, f.j. 25. Queremos además, enfatizar que la Comisión ha respetado todas las exigencias procesales legalmente establecidas. Entre ellas, destacamos la garantía esencial que constituye la posibilidad de invitar al Estado supuestamente infractor a presentar observaciones a través de la carta de emplazamiento. El TJCE ya había constatado que el respeto de esta garantía esencial constituye una condición de la regularidad del procedimiento en constatación de infracción, aún en el caso de que el Estado requerido no haya hecho uso de ella, lo cual no ha sucedido en el caso en cuestión (sentencia del TJCE de 15 de diciembre de 1982, *asunto 211/21, Comisión contra Dinamarca*).

⁴⁰ Hasta 2009 el número de cuestiones prejudiciales planteados por el Tribunal Supremo español respecto de cualquier materia era de 24, cifra relativamente escasa si la comparamos con el número de cuestiones prejudiciales planteadas por la *Cour de Cassation* francesa (88), o por la *Cour de Cassation* belga (73) hasta la misma fecha. Resulta llamativo el número de cuestiones prejudiciales planteadas por el *Bundesfinanzhof* (Tribunal Supremo financiero) en Alemania (260) hasta la fecha. Los datos referidos así como la “Evolución general de la actividad judicial (1952-2009) –cuestiones prejudiciales iniciadas (por Estado miembro y por órganos jurisdiccionales)” puede consultarse en http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2010-05/ra09_stat_cour_final_es.pdf.

⁴¹ La cuestión prejudicial ha sido planteada el 2 de abril de 2010, en relación con el *asunto C-157/10, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*. A este respecto, puede verse Juan Peñalosa, J.L. de, y Raventós Calvo, S.: “El Tribunal Supremo y la cuestión prejudicial”, *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 329-330, 2010, págs. 85-94.

⁴² En definitiva, y como Juan Peñalosa de, y Raventós Calvo explican, el Tribunal Supremo trata de averiguar si la libertad de circulación de capitales implica una cláusula implícita de *tax sparing* en todos los Convenios entre Estados miembros de la UE (“El Tribunal Supremo y la cuestión prejudicial”, *op. cit.*, pág. 85).

cuestiones en el ámbito tributario. En este sentido, hemos de señalar que casi dos años antes, el 1 de febrero de 2008, nuestro Alto Tribunal había planteado la primera cuestión prejudicial relacionada con la materia tributaria⁴³, si bien no sobre una cuestión de fondo de carácter tributario. La cuestión prejudicial a la que hacemos referencia versaba sobre la responsabilidad patrimonial del Estado por vulneración del Derecho de la Unión en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuestión ésta que será abordada en un apartado posterior⁴⁴. Ya en relación con cuestiones de fondo de carácter tributario merece ser destacada la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo mediante auto de 24 de septiembre de 2009⁴⁵ acerca de la interpretación de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969 relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

4. Relevancia de la sentencia condenatoria en los supuestos de acatamiento tardío del dictamen motivado

En el apartado anterior hemos hecho referencia al interés que conserva la Comisión, en los casos de acatamiento tardío del dictamen motivado, “en que se resuelva conforme a Derecho sobre la existencia de incumplimiento”⁴⁶. Como señala Palacio González, este interés puede consistir en “la clarificación del panorama jurídico, o mero interés de ley”⁴⁷, pero también, y como ha señalado el Tribunal de Luxemburgo en “establecer la base de la responsabilidad en que, como consecuencia del incumplimiento, puede incurrir un Estado ante los afectados por dicho incumplimiento”⁴⁸.

En efecto, frente a un incumplimiento de Derecho de la Unión reconocido en un pronunciamiento del TJUE, el Estado infractor queda obligado a suprimir con efectos retroactivos las consecuencias del incumplimiento, salvo que el propio Tribunal decida, de manera expresa, limitar los efectos en el tiempo de la sentencia, lo cual cómo era de esperar no ha sucedido en el caso que nos ocupa⁴⁹. En el ámbito tributario, y concretamente en el caso en cuestión, ello se traduce en “el derecho a obtener la devolución de las cantidades ingresadas de acuerdo con la normativa interna incompatible con el Ordenamiento comunitario”⁵⁰. A tales efectos, el contribuyente afectado podrá hacer uso de diversas vías.

En los casos en que el acto de aplicación del tributo basado en la normativa infractora no ha devenido firme, los no residentes afectados podrán solicitar la restitución de la cantidad ingresada (junto con los intereses de demora) a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos⁵¹. A estos efectos, habrá que tener en cuenta el plazo

⁴³ Vid. Calvo, R., Pastoriza Vázquez, J. S.: “A vueltas con la cuestión prejudicial en materia tributaria: la primera aproximación del Tribunal Supremo Español”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 9, 2009, págs. 77-101 (consultada la versión electrónica en *Westlaw*, pág. 14).

⁴⁴ Véase en concreto el apartado VI de este trabajo.

⁴⁵ *Asunto C-487/09, INMOGOLF*, pendiente de resolución (cuestión prejudicial de 30 de noviembre de 2009).

⁴⁶ Sentencia del TJCE de 19 de diciembre de 1961, *asunto 7/61, Comisión contra Italia*.

⁴⁷ *Derecho Procesal y del Contencioso Comunitario*, monografías Aranzadi, Aranzadi editorial, Elcano, 2000, pág. 209.

⁴⁸ Sentencia del TJCE de 17 de junio de 1987, *asunto 154/85, Comisión contra Italia*, f.j. 6.

⁴⁹ Véanse a estos efectos los ff.jj. 37-41 de la sentencia del TJCE de 6 de marzo de 2007, *asunto C-297/07, Meilicke*.

⁵⁰ Vid. Falcón y Tella, R. y Almodí Cid, J. M.: “El Derecho Fiscal Europeo” en Cordón Ezquerro, T. (dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, 2007, págs. 161-198, pág. 192.

⁵¹ Artículo 221 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (en lo sucesivo, LGT). Sin perjuicio de la posibilidad de interponer recurso de reposición (artículo 222 LGT) y reclamación económico-administrativa (artículo 226 LGT), para el caso de liquidaciones realizadas por la

de prescripción del derecho de devolución que es de cuatro años a contar desde el día en que se produjo el ingreso indebido⁵². En caso de que el acto hubiese devenido firme, el no residente podrá acudir a la revocación que sólo es posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción⁵³.

En caso de que el referido plazo de prescripción hubiese transcurrido, cabría instar acción de responsabilidad patrimonial contra el Estado legislador, acudiendo a la vía de los artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre de del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

En relación con este cauce procedimental, resulta de extraordinaria importancia la sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010⁵⁴ que ha aclarado algunas cuestiones controvertidas en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo a la hora de enfrentarse a las acciones de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por incumplimiento del Derecho Comunitario. Sobre la base de la interpretación del principio de equivalencia, el TJUE ha aclarado dos cuestiones de gran relevancia para nuestra jurisprudencia interna.

En primer lugar, y como corolario de la doctrina sentada en *Brasserie du pêcheur y Factortame*⁵⁵, el Tribunal de Luxemburgo ha confirmado que para el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial no constituye un requisito indispensable la existencia de una sentencia del TJUE en la que se declare la infracción del Derecho de la Unión por la normativa controvertida. Este entendimiento, atenúa ciertamente, la relevancia de la sentencia condenatoria como base de una acción de indemnización contra el Estado incumplidor⁵⁶, a la que nos referíamos más arriba.

En segundo lugar, la sentencia referida cierra el debate en torno a una jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo en virtud de la cual, las reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado basadas en una infracción del Derecho de la Unión por una ley nacional estaban sometidas al requisito del agotamiento previo de las vías de recurso contra el acto administrativo lesivo en aplicación de la referida ley, mientras que tales reclamaciones no estaban sujetas a tal requisito cuando el acto administrativo lesivo era el resultado de la aplicación de una norma contraria a la Constitución⁵⁷.

Ambos aspectos serán objeto de análisis en los apartados siguientes.

Administración. Agotada la vía administrativa siempre se podrá acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa.

⁵² Artículos 66 y 67 LGT.

⁵³ Falcón y Tella y Almuñé Cid explican en este sentido que “La revocación sólo es posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, lo que debe entenderse referido a la prescripción del derecho a la devolución, que no empieza a correr hasta que se haya realizado el ingreso, lo que ha de entenderse referido al plazo para presentar la declaración del periodo impositivo de que se trate; si bien, si el ingreso se ha realizado en un momento posterior (como consecuencia de un aplazamiento, o de la suspensión de la ejecución), será dicho momento el que deba tenerse en cuenta como dies a quo” (“El Derecho Fiscal Europeo”, *op. cit.*, pág. 195). Sobre la posibilidad de acudir a otras vías para reparar el perjuicio causado al particular véase Moreno Fernández, J. I.: *La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislator en materia tributaria y vías para reclamarla*, Thomson Reuters, Colección monografías Aranzadi, Cizur Menur, 2009.

⁵⁴ Sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010, asunto C-118/08, *Transportes Urbanos*.

⁵⁵ Sentencia del TJCE de 5 de marzo de 2005, asuntos C-46/93 y C-48/93.

⁵⁶ En este sentido, Palacio González, J.: *Derecho Procesal y del Contencioso Comunitario*, *op. cit.*, pág. 209.

⁵⁷ Véase el f.j. 28 de la sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010, asunto C-118/08, *Transportes Urbanos*.

5. La exigencia de responsabilidad patrimonial al Estado legislador por infracción del Derecho de la Unión. La existencia de una sentencia condenatoria de la infracción del ordenamiento comunitario no es un requisito indispensable para que nazca la responsabilidad patrimonial del Estado por dicha infracción

De acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal de Luxemburgo en *Brasserie du pêcheur* y *Factortame*⁵⁸, los particulares afectados por un acto normativo contrario al Derecho de la Unión tienen derecho a una indemnización por los daños causados siempre que se cumplan tres requisitos. En primer lugar, la norma jurídica vulnerada debe tener por objeto conferir derechos a los particulares. En segundo lugar, la violación debe estar suficientemente caracterizada. Finalmente, debe existir una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quienes hayan sido perjudicados⁵⁹.

Si bien los requisitos primero y tercero anteriormente expuestos estaban ya presentes en *Francovich*⁶⁰, el segundo requisito constituye una novedad en esta sentencia⁶¹. El TJCE ha señalado algunos criterios para guiar al juez nacional en la tarea de determinar cuando nos encontramos ante una *violación suficientemente caracterizada*⁶². En cualquier caso, señala el Tribunal de Luxemburgo “una violación del Derecho Comunitario es manifiestamente caracterizada cuando ha perdurado a pesar de haberse dictado una sentencia en la que se declara la existencia del incumplimiento reprochado, de una sentencia prejudicial o de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en la materia, de las que resulte el carácter de infracción del comportamiento controvertido”⁶³.

En el caso del antiguo régimen fiscal de las ganancias patrimoniales analizado en el asunto C-562/07, entendemos que este requisito se entiende cumplido a partir del pronunciamiento de la Corte en *Gerritse*⁶⁴. Aquel asunto presenta una gran similitud con el supuesto planteado en *Comisión contra España*, esencialmente por lo que se

⁵⁸ Sentencia del TJCE de 5 de marzo de 2005, asuntos C-46/93 y C-48/93.

⁵⁹ Tales requisitos han sido recordados por la Corte más recientemente en asuntos en el ámbito de la fiscalidad directa como en el asunto *FII Group Litigation* (sentencia del TJCE de 12 de diciembre de 2006, asunto C-446/04, f.j. 209) y en el asunto *N* (sentencia del TJCE de 7 de septiembre de 2006, ff.jj. 63-65).

⁶⁰ Sentencia del TJCE de 19 de noviembre de 1991, asunto C-6/90, *Francovich* y *Bonifaci*.

⁶¹ A este respecto puede verse Sobrido Prieto, M.: “Responsabilidad de los Estados miembros por los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho Comunitario que les sean imputables. (comentario a la sentencia del TJCE de 5-III-1996, *Brasserie du Pêcheur SA C. RFA* y *The Queen C. Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame LTD* y otros; C-46/93 y C-48/93)”, *Anuario da Faculdade de Dereito da Universidade da Coruña*, núm. 1, 1997, págs. 655-664, pág. 661.

⁶² Así, entiende el TJCE en *Brasserie du pêcheur* y *Factortame*, que “el criterio decisivo para considerar que una violación del Derecho Comunitario es suficientemente caracterizada es el de la inobservancia manifiesta y grave, por parte tanto de un Estado miembro como de una Institución comunitaria, de los límites impuestos a su facultad de apreciación. A este respecto, entre los elementos que el órgano jurisdiccional competente puede tener que considerar, debe señalarse el grado de claridad y de precisión de la norma vulnerada, la amplitud del margen de apreciación que la norma infringida deja a las autoridades nacionales o comunitarias, el carácter intencional o involuntario de la infracción cometida o del perjuicio causado, el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho, la circunstancia de que las actitudes adoptadas por una Institución comunitaria hayan podido contribuir a la omisión, la adopción o al mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho Comunitario” (ff.jj. 55-56).

⁶³ *Ibidem*, f.j. 57.

⁶⁴ Ésta es también la postura también de Pedro M. Herrera Molina en “Spain: The UGT-Rioja and Commission v. Spain Cases” en Lang, M.; Pistone, P.; Schuch., J. y Staringer, C. (eds.): *ECJ – Recent developments in Direct Taxation 2008*, Linde, Viena, 2008.

refiere a la tributación a la que quedan sometidas las ganancias a corto plazo, ya que en este caso, nos encontramos ante una diferencia de trato evidente entre el tipo progresivo que se aplica a los residentes y el tipo proporcional aplicable a los no residentes.

El pronunciamiento de la Corte en *Hollmann* ha reafirmado esta jurisprudencia. Este supuesto, sobre el régimen fiscal portugués sobre las plusvalías derivadas de la transmisión de inmuebles por personas físicas no residentes⁶⁵, presenta todavía mayores similitudes con el que era objeto de análisis en *Comisión contra España (C-562/07)*.

Nos encontramos por lo tanto ante una reiterada jurisprudencia (*Asscher, Gerritse, Hollmann*), de la que se desprende “el carácter de infracción del comportamiento controvertido”, como dice el Tribunal de Justicia.

A la vista de lo expuesto, los no residentes que hubiesen tributado por las ganancias patrimoniales obtenidas en España podrían ejercitar con éxito la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, al cumplirse los tres requisitos arriba expuestos.

A este respecto, existe un dato desde nuestro punto de vista, de particular relevancia y es que los afectados por la normativa controvertida podrían ejercer la referida acción de responsabilidad incluso en ausencia de una sentencia previa del Tribunal de Justicia en la que se declare el incumplimiento. En este sentido había aclarado ya el TJCE en 1996 que el derecho a la indemnización existe, con arreglo al Derecho Comunitario, desde el momento en que se cumplen los requisitos citados anteriormente. Pues bien, dice el TJCE, “la existencia de una sentencia anterior del Tribunal de Justicia en la que se declare el incumplimiento es un elemento sin duda alguna determinante, pero no indispensable para comprobar que se cumple dicho requisito”⁶⁶.

Por lo tanto, la acción de responsabilidad patrimonial podrá ejercitarse aún en ausencia de una sentencia que declare la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de la normativa controvertida, siempre que se cumplan, claro está, los tres requisitos a los que nos hemos referido. Tal conclusión que no es más que manifestación del principio de primacía del Derecho Comunitario, ha sido confirmada en la sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010, en la que éste ha realizado una interpretación del Derecho de la Unión a la luz de un argumento de la jurisprudencia controvertida del Tribunal Supremo –que era objeto de análisis en el asunto en cuestión-, concretamente, el que sostenía que “la existencia de una infracción del Derecho de la Unión que pueda generar la responsabilidad del Estado debe declararse por una sentencia prejudicial del Tribunal de Justicia”⁶⁷. A este respecto, el TJUE, invocando sus pronunciamientos en *Brasserie du pêcheur* y *Factortame*, antes referido, *Dillenkofer* y otros⁶⁸ y *Danske Slagterier*⁶⁹, se opuso frontalmente a tal argumento señalando que “la reparación del daño causado por una infracción del Derecho de la Unión por un Estado miembro, no está subordinada al requisito de que una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia con carácter prejudicial declare la existencia de tal infracción”⁷⁰.

⁶⁵ El régimen jurídico controvertido en *Hollmann* ha sido explicado en el apartado segundo de este trabajo.

⁶⁶ Sentencia del TJCE de 5 de marzo de 2005, asuntos C-46/93 y C-48/93, *Brasserie du pêcheur* y *Factortame*, f.j. 93.

⁶⁷ Véase el f.j. 20 de la sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010, asunto C-118/08, *Transportes Urbanos*.

⁶⁸ Sentencia del TJCE de 8 de octubre de 1996, asunto C-178/94, *Dillenkofer* y otros, f.j. 20.

⁶⁹ Sentencia del TJCE de 24 de marzo de 2009, 445/06, *Danske Slagterier*, f.j. 37.

⁷⁰ Sentencia del TJCE de 26 de enero de 2010, asunto C-118/08, *Transportes Urbanos* y *Servicios Generales*, f.j. 38.

De esta manera, se hace posible el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial aún en los casos en los que no exista una sentencia del TJUE que declare la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de la norma controvertida.

6. La interpretación de los principios de efectividad y equivalencia por el TJUE a la luz de requisito del agotamiento previo de las vías de recurso contra un acto tributario basado en una norma contraria al Derecho de la Unión

La jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo no se ha ocupado únicamente de garantizar el derecho de los ciudadanos comunitarios a la reparación de los daños sufridos como consecuencia de la infracción por parte de un Estado miembro del Derecho de la Unión. Adicionalmente, el TJUE ha garantizado que “el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se aplique indistintamente a los recursos basados en la violación del Derecho de la Unión y a aquellos basados en la infracción del Derecho interno”⁷¹ (principio de equivalencia) y que la práctica administrativa nacional no haga imposible o excesivamente difícil de hecho el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad).

El Tribunal de Luxemburgo ha tenido la oportunidad de exponer una vez más su posición sobre la interpretación de tales principios en el asunto *Transportes Urbanos*⁷². El origen del caso se encuentra en una reclamación patrimonial del Estado interpuesta ante el Consejo de Ministros por un contribuyente español que había sufrido un grave perjuicio económico como consecuencia de una infracción de la Sexta Directiva cometida por el legislador español y que había sido declarada contraria al Derecho Comunitario por el TJCE mediante su sentencia de 6 de octubre de 2005⁷³. En particular, esta sentencia había declarado la limitación del carácter deducible del IVA establecida por la Ley 37/1992 incompatible con determinados preceptos de la Sexta Directiva. El perjuicio se correspondía con una serie de pagos del IVA que la Administración tributaria española había percibido indebidamente durante los ejercicios fiscales de 1999 y 2000, así como en las devoluciones a las que podría haber tenido derecho el contribuyente en relación con los mismos ejercicios.

El Consejo de Ministros fundamentó su resolución en dos sentencias del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005, de acuerdo con las cuales, las reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado basadas en una infracción del Derecho de la Unión por una ley nacional se encuentran sometidas al requisito del agotamiento previo de las vías de recurso contra el acto administrativo lesivo, mientras que tal requisito no se exige para las acciones de responsabilidad por actos basados en normas en violación de la Constitución. Dado que el contribuyente en cuestión no había instado la rectificación de las autoliquidaciones, el Consejo de Ministros desestimó la reclamación. En este contexto, el contribuyente en cuestión decidió interponer recurso contra la resolución desestimatoria ante el Tribunal Supremo. Éste ante la duda de si la referida jurisprudencia resultaba compatible con los principios de equivalencia y efectividad planteó cuestión prejudicial ante el TJUE.

El Tribunal de Luxemburgo analizó la cuestión a la luz del principio de equivalencia entendiendo que este principio implica la aplicación en el ámbito de la UE, de la doctrina sobre responsabilidad patrimonial que el Tribunal Supremo aplica a la hora de enfrentarse a actos administrativos basados en normas contrarias a la Constitución. En

⁷¹ Así lo ha recordado el TJCE en el f.j. 33 de la sentencia de 26 de enero de 2010.

⁷² *Ibidem*.

⁷³ Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2006, asunto C-204/03, *Comisión contra España*.

consecuencia, la regla del agotamiento previo de las vías de recurso antes referida no resulta compatible con el principio referido. Teniendo en cuenta esta conclusión, el TJUE no entró ya en analizar la regla referida a la luz del principio de efectividad⁷⁴.

El pronunciamiento tiene una gran importancia pues equipara el cauce de la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por vulneración del Derecho de la Unión al correspondiente por vulneración de la Constitución, de manera que los afectados por un acto basado en una norma contraria al Derecho de la Unión podrán deducir responsabilidad patrimonial por este vía, aún sin haber recurrido el acto lesivo⁷⁵.

En consecuencia, la conclusión del TJUE en este aspecto significa que en el caso de los no residentes que han tributado en España por las ganancias patrimoniales aquí obtenidas sin mediación de establecimiento permanente podrán solicitar la reparación del daño incluso por ejercicios prescritos y sin necesidad de haber recurrido previamente el acto de liquidación en aplicación del régimen infractor del Derecho de la Unión.

El supuesto de la reclamación de la devolución de los impuestos indebidamente abonados por no residentes referida en el párrafo anterior y que constituye el ejemplo básico de nuestro trabajo, constituye sólo uno de aquéllos en que los contribuyentes afectados podrían hacer uso de la vía de responsabilidad patrimonial a tales afectos. Otros supuestos serían, *inter alia*, el de los afectados por la Ley del Impuesto sobre Sociedades que establecía un trato diferente a los dividendos distribuidos a accionistas residentes de otros Estados miembros⁷⁶; el relativo a los pagos por el concepto de operaciones societarias en el traslado a España de sociedades de capital residentes en otros Estados miembros⁷⁷ o el de los residentes que hubiesen tributado por las ganancias como consecuencia de la participación en loterías organizadas por entidades residentes en la Unión Europea similares a organismos españoles en relación con los cuales tales ganancias se consideran exentas por nuestra normativa⁷⁸.

La interpretación del TJUE de los principios de efectividad y equivalencia en el sentido descrito supone la extensión de la protección del Derecho de la Unión a los ciudadanos de la Unión Europea que no habían recurrido el acto de liquidación de los impuestos abonados⁷⁹.

7. Consideraciones finales

La sentencia *Transportes Urbanos* va a tener una gran importancia respecto de la concepción de la responsabilidad patrimonial en nuestro Derecho interno. Ello, no tanto porque el pronunciamiento haya supuesto una innovación en la jurisprudencia comunitaria, ya que como hemos apuntado anteriormente, el TJUE únicamente aclara y consolida su jurisprudencia en la materia (*Francovich*, *Brasserie du pêcheur* y *Factortame*, *Dillenkofer* y otros y *Danske Slagterier*, *inter alia*). La relevancia de la

⁷⁴ Cuestión que sí fue analizada por el abogado general Poiras Maduro en sus conclusiones presentadas el 9 de julio de 2009, apartados 16-27.

⁷⁵ Véase a este respecto, Falcón y Tella, R.: “La responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del ordenamiento comunitario: la STJ de 26 enero 2010 (*Asunto Transportes Urbanos*) y sus consecuencias”, *Quincena Fiscal*, núm. 2, 2010, págs. 7-10.

⁷⁶ Cuestión abordada por el TJUE en su sentencia de 3 de junio de 2010, *asunto C-487/08, Comisión contra España*.

⁷⁷ Sentencia del TJCE de 9 de julio de 2009, *asunto C-397/07, Comisión contra España*.

⁷⁸ Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2009, *asunto C-153/08, Comisión contra España*.

⁷⁹ Véase, Juan Casadevall de.: El principio de no discriminación fiscal como instrumento de armonización negativa, op. cit., págs. 240 y ss.

sentencia se deriva de que, de manera expresa, el TJUE, a través de la interpretación del principio de equivalencia, se opone a los obstáculos que el Tribunal Supremo venía estableciendo a la hora de estimar reclamaciones por responsabilidad patrimonial del Estado legislador como consecuencia de infracciones del Derecho de la Unión.

La aplicación del principio de equivalencia por parte del TJUE ha permitido ampliar los supuestos en que los contribuyentes de la Unión Europea podrán ejercer la acción de responsabilidad patrimonial en España por violaciones del Derecho de la Unión. La reclamación patrimonial referida, que puede ejercitarse como es sabido por ejercicios prescritos, no queda condicionada, de acuerdo con la doctrina del TJUE, al previo recurso en vía administrativa del acto de liquidación ni a la existencia de una sentencia que haya declarado la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de la norma infractora.

Las consecuencias económicas del pronunciamiento son enormes, dado el elevado número de casos en materia fiscal declarados por el TJUE en infracción del Derecho de la Unión, y otros tantos recursos de infracción pendientes de resolución. Quizás ello pueda llevar a nuestro legislador a reaccionar con mayor celeridad a los requerimientos de la Comisión en materia de impuestos directos y a nuestros tribunales a seguir la senda iniciada por el Tribunal Supremo a principios de este año a través del planteamiento de cuestiones prejudiciales en la referida materia. Con todo, hemos de reconocer que en los últimos tiempos el legislador español viene reaccionando con cierta mayor prontitud en la adaptación de nuestra normativa en la materia a las exigencias del Derecho de la Unión, como se constata, por ejemplo, en las modificaciones operadas en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes por la Ley 2/2010 de 1 de marzo, eliminando determinadas discriminaciones en relación con los residentes en otros Estados miembros distintos de España⁸⁰.

Bibliografía

- Calvo, R., Pastoriza Vázquez, J. S. (2009): “A vueltas con la cuestión prejudicial en materia tributaria: la primera aproximación del Tribunal Supremo Español”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 9, págs. 77-101.
- Cordewener, A. (2007): “Personal income taxation of non-residents and the increasing impact of the EC Treaty freedoms”, WEBER, D. (ed.): *The influence of European Law on Direct Taxation, Eucotax Series on European Taxation*, vol. 16, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, págs. 35-73.
- Cubero Truyo, A. M. (2002): “Principio de no discriminación en la jurisprudencia comunitaria: el derecho de los no residentes a un impuesto sobre la renta personal, subjetivo, periódico y progresivo”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 214, págs. 3-28.
- Falcón y Tella, R. y Almudí Cid, J. M. (2007): “El Derecho Fiscal Europeo” en Cerdón Ezquerro, T. (dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, págs. 161-198
- Falcón y Tella, R. (2010): “La responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del ordenamiento comunitario: la STJ de 26 enero 2010 (Asunto Transportes Urbanos) y sus consecuencias”, *Quincena Fiscal*, núm. 2, págs. 7-10.
- García Prats, F. A. (1997): “Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 94, págs. 215-233.

⁸⁰ Véase a estos efectos, el artículo 4 de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

- García-Herrera Blanco, C. y Herrera Molina, P. M. (2005): “El Tribunal de Justicia ante una encrucijada: ¿rectificar jurisprudencia o desintegrar la fiscalidad internacional en Europa?” en Collado Yurrita, M. A. (dir.): *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Colex, Madrid.
- Herrera Molina, P. M. (2008): “Spain: The UGT-Rioja and Commission v. Spain Cases” en Lang, M., Pistone, P., Schuch, J. y Staringer, C. (eds.): *ECJ – Recent developments in Direct Taxation 2008*, Linde, Viena, págs. 343-362.
- (2009): *Convenios de doble imposición y Derecho Comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Hinojosa Martínez, L. M. (1997): “Reflexiones en torno al concepto discriminación: los obstáculos fiscales a la libre circulación de personas en la CE”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 1, vol. 2, págs. 511-545.
- Juan Casadevall de, J. (2010): *El principio de no discriminación fiscal como instrumento de armonización negativa*, Aranzadi, Thomson Reuters, Cizur Menor.
- Juan Peñalosa de, J. L. y Raventós Calvo, S. (2010): “El Tribunal Supremo y la cuestión prejudicial”, *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos Prácticos*, núm. 329-330, págs. 85-94.
- Luchena Mozo, G. M. y Sánchez López, M. E. (2009): “La tributación de los no residentes sin establecimiento permanente”, en Collado Yurrita, M.A., Luchena Mozo, G.M., Sánchez López, M.E. (dirs.): *Internacionalización de las inversiones*, Bosch, Barcelona, págs. 577-626.
- Moreno Fernández, J. I. (2009): *La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, Thomson Reuters, Colección monografías Aranzadi, Cizur Menor.
- Palacio González, J. (2000): *Derecho Procesal y del Contencioso Comunitario*, monografías Aranzadi, Aranzadi editorial, Elcano.
- Pistone, P. (2002): *The impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and solutions*, *Eucotax Series*, núm. 4, Kluwer Law International, Londres.
- Ruiz Almendral, V. (2008): “Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del Derecho Comunitario”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 307, págs. 3-68.
- Sobrido Prieto, M. (1997): “Responsabilidad de los Estados miembros por los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho Comunitario que les sean imputables. (comentario a la sentencia del TJCE de 5-III-1996, *Brasserie du Pêcheur SA C. RFA* y *The Queen C. Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame LTD y otros; C-46/93 y C-48/93*)”, *Anuario da Facultade de Dereito da Univesridade da Coruña*, núm. 1, págs. 655-664.
- Uckmar, V. (2004): “El Derecho Tributario de la Comunidad Europea”, relación destinada a las *XXII Jornadas ILADT* en Quito celebradas del 20 al 26 de septiembre de 2004 en Quito.
- Wattel, P. (1996): “The EC Court’s attempts to reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law”, *Common Market Law Review*, vol. 33, abril, págs. 232-254.
- Wattel, P. y Terra, B. (2008): *European Tax Law*, quinta edición, Kluwer, Alphen aan den Rijn.

PRECIOS DE TRANSFERENCIA: REGULACIÓN INTERNACIONAL VS. ÁMBITO INTERNO: ANÁLISIS DE LA STJUE DE 21 DE ENERO DE 2010 (AS. C-311/08)*

Juan Calvo Vérguez

Universidad de Extremadura

Como seguramente se recordará, mediante Sentencia de 21 de enero de 2010 (As. C-311/08, *Société de Gestion Industrielle vs. Bélgica*) analizó el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el supuesto relativo a una sociedad *holding* residente en Bélgica que concedió a una sociedad domiciliada en Francia, participada por aquélla en un 65 por 100, un préstamo sin interés, habiéndose girado por parte de la Administración belga una liquidación complementaria por los intereses que, a un tipo del 5 por 100, la filial hubiera debido satisfacerle.

SGI era una sociedad *holding* que poseía una participación del 65 por 100 en el capital de una sociedad francesa (*Recydem, S.A.*) y que contaba además entre sus accionistas con la sociedad domiciliada en Luxemburgo *Cobelpin*, la cual tenía una participación del 34 por 100 en el capital de *SGI*. Las tres sociedades anteriormente citadas tenían, al menos, algunos administradores en común. Con fecha de 30 de diciembre de 2000 la Sociedad *SGI* concedió un préstamo sin intereses a *Recydem*. De conformidad con el criterio adoptado por la Administración tributaria belga los intereses presuntos correspondientes a dicho préstamo debían de añadirse a los beneficios de *Recydem* obtenidos en los ejercicios 2001 y 2002, en concepto de ventajas anormales o benévolas concedidas por la sociedad belga *SGI* a aquélla. E igualmente, y en relación con los mismos períodos, la Administración belga denegó a *SGI* la aplicación de la deducción de los pagos realizados a la Sociedad *Cobelpin* en concepto de retribución como administrador, cargo que ejercía la citada sociedad luxemburguesa, si bien utilizando una disposición distinta, el art. 49 del Código de los Impuestos sobre la Renta, por virtud del cual no resultaban deducibles los gastos no vinculados a ingresos sometidos a gravamen que fuesen acreditados por el sujeto pasivo. En ambos supuestos las liquidaciones giradas a la Sociedad belga *SGI* tomaban como base legal lo establecido en el art. 26 del anteriormente citado Código Belga de los Impuestos sobre la Renta, precepto de carácter muy similar al art. 16 de nuestra antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS) en su redacción originaria, es decir, con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

Establecía concretamente el citado precepto belga que, en el supuesto de que una empresa establecida en Bélgica concediese ventajas anormales o benévolas a sujetos pasivos no residentes con los que tuviese, directa o indirectamente, vínculos de dependencia, así como a sujetos pasivos no sujetos en el país de su establecimiento a un impuesto sobre la renta o que estuviesen sujetos a un régimen más ventajoso que el aplicable a la empresa pagadora o a sujetos que tuviesen intereses comunes con los anteriormente reseñados, dichas ventajas habrían de añadirse a sus beneficios propios, excepto si las mismas hubiesen sido añadidas con la finalidad de determinar las rentas de los beneficiarios sujetas al Impuesto¹. Ha de precisarse además que, tal y como

* Comunicación presentada a la VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros, celebrada en la sede del Instituto de Estudios Fiscales el 18 y 19 de noviembre de 2010.

¹ Y, a este respecto, la jurisprudencia belga había venido estimando que una ventaja es “anormal” a efectos de lo declarado por el art. 26 del Código de Impuestos Belga cuando se concediese contraviniendo

constaba en el expediente, el préstamo concedido no tenía racionalidad económica alguna, ya que la empresa *Recydem* se encontraba en una situación financiera equilibrada, mientras que la sociedad belga *SGI* contrajo préstamos que terminaron gravando excesivamente su situación financiera.

Inicialmente la Sociedad belga *SGI* recurrió las liquidaciones recibidas ante el *Tribunal de Premiere Instance de Mons*, el cual optó por plantear al TJUE la cuestión relativa a si el citado art. 26 del Código de Impuestos Belga vulneraba lo dispuesto en el art. 43 del Tratado de la Unión Europea (relativo a la libertad de establecimiento), o bien el art. 56 del citado Tratado (referente a la libre circulación de capitales). Debe precisarse no obstante a este respecto que la normativa controvertida no se aplicaba a las operaciones vinculadas entre sociedades residentes, si bien existía otra norma distinta que impedía, en relación con la realización de esta clase de operaciones, que sociedades nacionales que tuviesen bases imponibles negativas pudieran compensar las mismas con rentas recibidas de partes vinculadas.

De este modo la *holding* residente en Bélgica solicitó el planteamiento de una cuestión prejudicial, relativa al hecho de si el art. 43 del Tratado de la Comunidad, en combinación con lo dispuesto por su arts. 48 y 12, se opone a una normativa (la del Estado belga) que determinaba la imposición de un gravamen sobre un beneficio extraordinario o sin contrapartida en sede de la sociedad residente en Bélgica que hubiese concedido el referido beneficio a otra sociedad establecida en otro Estado miembro con la cual aquélla estuviese unida, directa o indirectamente, por vínculos de interdependencia mientras que, en condiciones idénticas, dicha sociedad residente en Bélgica no podría resultar sometida a imposición por un beneficio extraordinario o sin contrapartida en el supuesto de que dicho beneficio se concediese a otra sociedad establecida en Bélgica respecto de la cual la sociedad belga estuviese unida, directa o indirectamente, por vínculos de interdependencia.

De entrada el TJUE se encargó de precisar que, al estar referida la legislación belga a supuestos en los que existen participaciones entre diversas sociedades que les permiten ejercer una influencia efectiva en las decisiones de la otra parte vinculada y determinar sus actividades, es jurisprudencia reiterada que una norma de este tipo incide dentro del ámbito de la libertad de establecimiento. A mayor abundamiento afirma el Tribunal que la legislación belga aplicable contribuye a crear una restricción potencialmente contraria a la libertad de establecimiento, al resultar únicamente de aplicación a operaciones transnacionales, con la consecuencia de que podría llegar a disuadir u obstaculizar el desarrollo de determinadas operaciones de esta clase, o incluso el establecimiento de sociedades de otros Estados en Bélgica, originándose asimismo, al menos desde un punto de vista potencial, una doble imposición económica. Y ello sobre la base de que, a pesar de que el Convenio de Arbitraje 90/435/CEE o el procedimiento amistoso de los Convenios de Doble Imposición pudieran ser utilizados para su eliminación, dicho procedimiento podría llegar a durar años durante los cuales las partes intervinientes sufrirían una situación de doble imposición que no se origina en situaciones puramente internas².

Tal y como se encarga de precisar el Tribunal de Luxemburgo en el citado pronunciamiento, la normativa tributaria belga otorga un trato fiscal diferente a la

el orden normal de las cosas y las reglas y usos mercantiles, teniendo presente las circunstancias económicas del momento y de la situación económica de las partes. En cambio una ventaja se considera "benévola" cuando se concede sin una obligación correspondiente o sin contraprestación.

² Téngase presente además que la normativa belga aplicable incidía sobre situaciones no incluidas en el ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje.

La norma sobre corrección de beneficios únicamente puede aplicarse de manera efectiva cuando, tras la comprobación de los elementos objetivos que contribuyen a configurar la situación y las alegaciones presentadas por el contribuyente sobre los motivos comerciales de la operación, se constata que la transacción realizada va más allá de aquello que sociedades vinculadas habrían convenido en circunstancias de plena competencia.

Ahora bien ha de precisarse a este respecto que la carga de la prueba sobre la aplicación de las condiciones de aplicabilidad de la normativa de precios de transferencia no puede resultar asignada con exclusividad a ninguna de las partes. Han de ser tanto la Administración tributaria como los propios contribuyentes quienes llevan a cabo un importante esfuerzo probatorio en el marco del procedimiento. Por su parte las autoridades fiscales han de entrar a comprobar el conjunto de elementos objetivos concurrentes en la realización de la operación y la fijación de los precios de transferencia. Y, en cuanto al contribuyente, ésta ha de colaborar aportando los elementos objetivos y subjetivos con trascendencia económica o comercial que hubiese considerado a la hora de entrar a fijar los precios, de manera que éstos últimos no puedan ser considerados como arbitrarios o desproporcionados respecto de aquellos que acuerden partes independientes en situaciones comparables⁹.

Al amparo de este conjunto de consideraciones parece claro que el art. 43 del Tratado de la UE, en relación con su art. 48, ha de interpretarse en el sentido de que, al menos *a priori*, no se opone una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el supuesto analizado por el Tribunal, en virtud de la cual las ventajas anormales o benévolas se gravan como beneficios de la sociedad residente cuando han sido concedidas a una sociedad domiciliada en otro Estado miembro con la que mantiene vínculos directos o indirectos de interdependencia, mientras que una sociedad residente no queda gravada por tal ventaja cuando ésta se ha concedido a otra sociedad residente con la que mantiene tales vínculos. Ahora bien, incumbe en todo caso al tribunal remitente entrar a comprobar que la normativa controvertida en el procedimiento principal no va más allá de aquello que resulta necesario para alcanzar los objetivos que persigue, considerados de manera conjunta.

En resumen, al amparo del presente pronunciamiento parece claro que resulta posible aplicar la legislación sobre precios de transferencia y operaciones vinculadas

existencia de un conjunto de factores objetivos o de razones comerciales que inciden materialmente en los precios de transferencia.

⁹ El ajuste o proyección únicamente deberá proyectarse sobre operaciones sin justificación comercial o empresarial, considerándose a tal efecto la propia lógica del grupo empresarial, así como aquellas cuyos precios resultasen arbitrarios o artificiales, ya sea por no estar soportados económicamente o por resultar desproporcionados respecto de la ventaja o utilidad económica que remuneran. Así ha tenido oportunidad de pronunciarse la OCDE en relación con la razonabilidad objetiva que ha de presidir la aplicación del principio de plena competencia, reconociéndose la necesidad de evitar el automatismo en la aplicación de la normativa de precios de transferencia, considerándose a tal efecto la existencia de múltiples situaciones y de factores que podrían conducir a las partes independientes a fijar los precios de las operaciones de forma heterogénea, dependiendo de la concurrencia de un conjunto de elementos objetivos. Y es que, en definitiva, la aplicación de la normativa sobre precios de transferencia requiere de un juicio de razonabilidad objetiva sobre la admisibilidad de tales criterios y sobre su influencia en la fijación de los precios, de manera que únicamente aquellos que adolezcan de una explicación plausible desde la perspectiva de la razonabilidad económica o comercial (considerando a tal efecto el conjunto de los elementos presentes en la transacción vinculada) habrán de ser objeto de ajuste. Ello habría de posibilitar el ajuste de operaciones que no representan montajes puramente abusivos o totalmente artificiales (operaciones reales) no habiendo sido fijados los precios convenidos de acuerdo con la normativa sobre precios de transferencia.

únicamente a las operaciones internacionales sin producirse por ello una vulneración del Derecho Comunitario. Y, en base a ello, cabe preguntarse hasta qué punto la extensión del ámbito de aplicación del art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) a las operaciones internas llevada a cabo tras la aprobación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, resulta adecuada a la normativa comunitaria. Téngase presente que, como ya se ha analizado, la redacción original del citado art. 16 no planteaba especiales problemas de compatibilidad con la libertad de establecimiento por el simple hecho de que no se aplicase en la mayoría de las operaciones internas.

Ahora bien, al amparo de lo declarado por el TJCE en esta Sentencia de 21 de enero de 2010 no termina de clarificarse la cuestión relativa a si el principio *arm's length*, tal y como resulta delimitado en las *Directrices* de la OCDE sobre precios de transferencia (que, como es sabido, tienen la consideración de *soft law*) permiten cumplir con el Derecho Comunitario. En otras palabras, se suscita la duda relativa a si el test de racionalidad comercial del comportamiento de las empresas vinculadas se encuentra ligado al análisis de los factores de comparabilidad (caso, por ejemplo, de los términos contractuales, de las circunstancias económicas y de las estrategias comerciales) o si, por el contrario, se presenta como un test subjetivo propio de las cláusulas antiabuso o como un test de motivos económicos válidos que posibilite la exclusión del comportamiento como realizado en fraude de ley en aquellos casos en los que se pruebe que no existió una finalidad puramente fiscal¹⁰.

De cualquier manera nos hallamos ante un pronunciamiento que establece unas condiciones de compatibilidad comunitaria de la normativa de precios de transferencia, excluyéndose la posibilidad de realizar ajustes basados en una aplicación automática y no ponderada de comparables. Y es que dicha aplicación automática o no ponderada únicamente puede tener sentido cuando el contribuyente se niega a colaborar o no aporta una explicación plausible, esto es, fundamentada económicamente y dotada de razonabilidad o de motivación comercial, que permita considerar que dichos precios no resultan arbitrarios. El ajuste únicamente podrá recaer sobre la fracción de la renta que supere aquello que habría sido convenido de no existir una relación de interdependencia entre las entidades vinculadas.

Por otra parte a pesar de que, inicialmente, la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, disponía que la reforma operada en el ámbito de las operaciones vinculadas respondía a la necesidad de amoldar nuestro ordenamiento interno al contexto internacional, la desmesurada extensión otorgada a la regulación de las obligaciones de documentación ha terminado por desbordar las Recomendaciones acerca de esta materia procedentes tanto de la OCDE como de la Unión Europea.

Las Recomendaciones formuladas por la OCDE, por ejemplo, en materia de documentación pusieron de manifiesto que no puede exigirse al contribuyente aportar más documentación que aquella estrictamente necesaria para permitir a la Administración verificar que los precios de transferencia se ajustan a lo dispuesto por el principio de libre competencia. A tal efecto, a través del Capítulo V de sus *Directrices*, el citado Organismo internacional trató de alcanzar un justo equilibrio entre el derecho de la Administración a obtener del obligado tributario aquella información que le

¹⁰ Repárese en el hecho de que, si se adoptase este segundo enfoque, se estaría introduciendo una matización relevante en relación con la construcción del principio de *arm's length* dentro del contexto de la OCDE, integrado por las *Directrices* de 1995 y por el Borrador de *Directrices* de 2009.

permita verificar si el precio fijado en una concreta operación vinculada respeta el principio de plena concurrencia y el coste derivado de la obtención de dicha información por el contribuyente. Y, al amparo de lo anterior, cabe plantearse hasta qué punto nuestra normativa interna garantiza una correcta aplicación del principio de proporcionalidad.

Sucede en definitiva que, como ya hemos tenido ocasión de señalar, a pesar de que el objetivo de la reforma articulada a través de la Ley 36/2006 fue el de adaptar nuestro régimen interno en materia de operaciones vinculadas con las reglas internacionales existentes sobre las mismas (y, en particular, con la *Guía de Precios de Transferencia* de la OCDE de 1995, así como con la Comunicación de la Comisión de 23 de octubre de 2001, que estableció el Forum Conjunto sobre Precios de Transferencia de la Unión Europea (*EU Joint Transfer Pricing Forum*), terminó adoptándose una regulación que, si bien concebía las operaciones vinculadas exclusivamente desde una óptica internacionalista o supranacional, aplicaba el mismo régimen a las operaciones internas. Y la principal consecuencia de lo anterior no puede ser otra que la existencia de una considerable desproporción en las exigencias materiales o formales existentes, incurriéndose en una situación en la que, de una inicial falta total y absoluta de obligaciones materiales y formales se pasó a imponer una excesiva carga, especialmente documental, a los operadores económicos respecto a las operaciones vinculadas¹¹.

Hallándose el régimen de precios de transferencia inspirado en reglas internacionales, y siendo la finalidad de aquéllos hacer frente a la erosión de bases impositivas que, en principio, deberían atribuirse a una determinada jurisdicción mediante el traslado de rentas hacia territorios donde la carga tributaria resulta ser más atractiva (lo que no significa que su único ámbito de proyección lo constituya el principio *arm's length* establecido en el art. 9 del Modelo de Convenio OCDE así como los fenómenos de erosión de bases, conocidos en la terminología anglosajona como *fiscal degradation*), no parece razonable implementar un régimen uniforme para todo tipo de operaciones internacionales, a saber, las internas y las transnacionales, esto es, aquellas que son llevadas a cabo por sociedades cuyo ámbito de operación es exclusivamente interno y las que tienen lugar con empresas de evidente proyección internacional. Y ello en aras de evitar el surgimiento de distorsiones en la aplicación práctica de la nueva disciplina de operaciones vinculadas, dada las diferentes características que vienen a configurar la realización de cada una de estas operaciones.

Adviértase por otra parte que los criterios propios de los precios de transferencia (de ámbito internacional y de reequilibrio de bases imponibles) han terminado siendo proyectados sobre problemáticas netamente internas de valoración y de control que generan las operaciones entre sujetos vinculados. Lo que en principio únicamente constituyen normas y directrices internacionales de distribución de la base imponible entre Estados (esto es lo que, en definitiva, representan los precios de transferencia) ha terminado convirtiéndose, por lo que a nuestro ordenamiento interno se refiere, en medidas destinadas a hacer frente situaciones de elusión o de evasión tributaria. De este modo han terminado exigiéndose obligaciones formales propias de precios de transferencia con la finalidad de adoptar medidas contra la elusión o la evasión¹².

¹¹ Véase a este respecto García Novoa, C., “La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas”, *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2010, pág. 99.

¹² Véase a este respecto Sánchez Huete, M. A., “Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2010, pág. 55, para quien “*La perspectiva de precios*

Sin lugar a dudas la actual regulación de las obligaciones de documentación de esta clase de operaciones contenida en el art. 20.1 del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, origina una considerable inseguridad jurídica. Y ello debido a que la misma se fundamenta en un análisis de comparabilidad, teniendo en cuenta las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas, así como las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis y los términos contractuales existentes, planteándose en consecuencia en relación con multitud de empresas la necesidad de tener que formular un *mastefile* y un *localfile*.

Ciertamente la existencia de una pormenorizada concreción del contenido de la obligación de documentación constituye un requisito fundamental de cara a poder admitir la sancionabilidad de los incumplimientos en materia de operaciones vinculadas. Así al amparo de lo establecido en el art. 16.10 del TRLIS constituye infracción no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos aquella documentación que, de conformidad con lo dispuesto en el apartado segundo del citado precepto y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

Ahora bien estimamos que el tipo infractor consistente en no llevar documentación habría de concretarse normativamente. Tal y como ha señalado García Novoa “*No se puede concretar el contenido de una conducta infractora con una remisión a las resoluciones de la OCDE, que son soft law o weak law; reglas aprobadas por un organismo como el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sin capacidad normativa, elaboradas por funcionarios representantes de los Estados miembros ante una organización internacional*”¹³.

Así las cosas la regulación de estas obligaciones de documentación habría de presentar una mayor claridad, al objeto de garantizar una mayor seguridad jurídica. Y todo ello con independencia de la necesidad de respetar igualmente las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad a la hora de regular estas obligaciones de documentación.

Al objeto de hacer frente a esta situación el art. 20.3 del citado Real Decreto 1793/2008 contempló la adopción de un régimen simplificado de documentación a la luz del cual se exime del estudio de comparabilidad, salvo en el caso de operaciones realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) a los que fuese de aplicación el régimen de estimación objetiva con sociedades en las que aquéllos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tuviesen un porcentaje igual o superior al 25 por 100 del capital social o de los fondos propios, a las entidades de reducida dimensión, previstas en el art. 108 del TRLIS, y por tanto, a aquellas que tengan un volumen de operaciones inferior a 8 millones de euros¹⁴. Ni que decir tiene que se trata de un límite reducido y que fácilmente podría llegar a superarse.

de transferencia sirve para legitimar medidas consensuadas intencionalmente, pero ni el ámbito de aplicación ni los efectos de las operaciones vinculadas reguladas se adecuan a los mismos”.

¹³ García Novoa, C., “La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas”, ob. cit., pág. 101. En efecto, parece claro que tanto las recomendaciones de la OCDE (dictadas, en la mayoría de los casos, al amparo de lo dispuesto en el art. 5 de su Convenio fundacional) como los Informes del Comité de Asuntos Fiscales no constituyen auténticas normas jurídicas, no debiendo en consecuencia servir para integrar el contenido de la antijuridicidad de un comportamiento presumiblemente infractor.

¹⁴ Nada se señalaba, inicialmente, acerca de la eventual exclusión del presente régimen de documentación tratándose, por ejemplo, de las Uniones Temporales de Empresas. Dicha situación contrastaba con aquella otra que se plantea en el ámbito del Derecho Comparado, donde el ámbito de sujetos a los que se reconoce la posibilidad de aplicar un régimen reducido de documentación es más amplio. Así, por

Con posterioridad, el art. 14 del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, se excluyó de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas a las empresas de reducida dimensión cuando el importe total de las operaciones vinculadas realizadas por ellas en el ejercicio no supere 100.000 euros de valor de mercado. De este modo, con efectos para aquellos períodos impositivos que concluyesen a partir de 19 de febrero de 2009 se modificaron los apartados 2 y 10.1.º del art. 16 del TRLIS. De este modo, tratándose de aquellas operaciones que sobrepasasen dicho límite y que tuviesen que cumplir las obligaciones de documentación, se establecieron límites máximos para las sanciones que se les puedan imponer cuando el incumplimiento formal no acarree perjuicio económico para el Tesoro. La sanción nunca podrá superar el 10 por ciento del valor de mercado de la operación ni el 1 por ciento de la cifra de negocios de la entidad. Ahora bien la exoneración de la obligación de documentación no se aplica, en ningún caso, a las operaciones con paraísos fiscales sea cual sea su importe.

Adicionalmente, y al amparo de la citada reforma introducida por el art. 14 del Real Decreto-Ley 6/2010 en el art. 16.10 del TRLIS, en el supuesto de que no procediese la práctica de correcciones valorativas se mantendría con carácter general la sanción de 1.500 euros por cada dato y de 15.000 euros por cada conjunto de datos omitido, inexacto o falso. Ahora bien, tratándose de empresas de reducida dimensión y con una cifra de negocios inferior a 8 millones de euros en el período impositivo en cuestión, en el supuesto de que dichas entidades no pudieran acogerse a la aplicación de la regla de exoneración de documentación anteriormente reseñada por exceder el conjunto de sus operaciones vinculadas de 100.000 euros o realizar las mismas en paraísos fiscales sin motivos económicos válidos, se dispuso la modificación de la cuantía sancionadora, estableciéndose un límite máximo de sanción relacionado con dos variables, y tomándose como límite la menor de las dos siguientes: el 10 por 100 del conjunto de las operaciones del obligado tributario, a valor de mercado, en el período impositivo; y el 1 por 100 de la cifra neta de negocios.

A su vez la Disposición Adicional Única del citado Real Decreto-Ley 6/2010 preveía que en un plazo de tres meses se adapten las obligaciones de documentación a la jurisprudencia comunitaria y el Derecho comparado en los siguientes términos: *“Sin perjuicio de las modificaciones introducidas en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a la vista de la jurisprudencia comunitaria y del derecho comparado, el Gobierno, en los tres meses siguientes a la entrada en vigor de este Real Decreto-Ley (14 de abril de 2010) tramitará la modificación de la normativa tributaria que regula las obligaciones de documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, para reducir las cargas formales a cumplir por las empresas, atendiendo fundamentalmente a los siguientes factores: que se trate de operaciones internas (no internacionales), que intervengan pequeñas y medianas empresas, que su importe no sea muy significativo y que no intervengan paraísos fiscales”*¹⁵.

ejemplo, en Francia la documentación basada en el análisis de comparabilidad se está exigiendo a aquellas corporaciones empresariales cuya cifra de negocio supere los 400 millones de euros, lo que sin duda reduce el número de contribuyentes afectados, quedando la obligación de crear un *masterfile* circunscrita única y exclusivamente a las grandes corporaciones empresariales.

¹⁵ Adviértase que, al menos *a priori*, se trata de un mandato respecto del cual únicamente podrán beneficiarse las operaciones domésticas o internas en las que intervengan pequeñas y medianas empresas. Sin embargo se plantea la duda relativa si dichas operaciones han de definirse de acuerdo con el criterio establecido por el art. 108 del TRLIS o si, por el contrario, se habrá de atender a lo manifestado en su día por la Comisión a través de su Recomendación 2003/361/CE, de 6 de mayo de 2003, en la que se señaló

Por tanto, de conformidad con lo establecido en el citado Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, en el supuesto de que el obligado tributario cumpliera simultáneamente con los dos requisitos anteriormente apuntados, no habría que documentar ninguna operación de ese período impositivo, eliminándose la sanción vinculada a la documentación en relación con dicho período. Y es que, a través del citado Real Decreto se estableció una primera simplificación subjetiva, resultando exclusivamente aplicable a aquellas empresas cuya cifra de negocios no superase dicho importe, y alcanzando a todas las operaciones vinculadas cualquiera que sea su naturaleza siempre que no se supere dicho importe, con la única excepción de que se realicen con personas o entidades residentes en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

Ahora bien, conviene recordar que las operaciones vinculadas han de valorarse a valor de mercado, debiendo el sujeto pasivo probar, a resultas de una eventual comprobación de la Administración, que el valor declarado es el de mercado, a través de aquellos medios de prueba que estime más ajustados a sus intereses de acuerdo con lo dispuesto por el art. 105 de la LGT. La referida exclusión opera con efectos para aquellos períodos impositivos que concluyan a partir del 19 de febrero de 2009, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 1793/2008. Significa ello que, en relación con aquellas operaciones que hubiesen sido celebradas con anterioridad a dicha fecha, no existe obligación de documentar. Por otra parte la norma se estaba refiriendo al conjunto de todas las operaciones vinculadas realizadas por el obligado tributario durante el período impositivo, siendo cada período impositivo independiente entre sí y no tomándose en consideración la cuantía correspondiente al año anterior. La suma de la totalidad de las operaciones ha de entenderse realizada además a valor de mercado declarado y por el valor convenido.

que constituye “mediana empresa” aquella que ocupa a menos de 250 personas y cuyo volumen de negocios actual no excede de 50 millones de euros, no excediendo además su balance anual de 43 millones de euros; en cambio, tendrían la consideración de “pequeñas empresas” aquellas que ocupen a menos de 50 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no excediese de 10 millones de euros; y, finalmente, al amparo de la interpretación facilitada por la Comisión, constituyen “microempresas” aquellas que ocupan a menos de 10 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no excede de 2 millones de euros. Desde determinados sectores de la doctrina se ha apuntado no obstante la posibilidad de que la reforma anteriormente indicada se proyectase igualmente sobre las reglas de valoración. En este sentido se pronuncia, por ejemplo, Martín Jiménez, A., “Operaciones vinculadas y Derecho Comunitario: ¿Es necesaria una nueva reforma del artículo 16 del TRLIS?”, en la obra colectiva *Fiscalidad de los precios de transferencias (operaciones vinculadas)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010, pág. 45, para quien el legislador nacional habría de plantearse la conveniencia de llevar a cabo una nueva reforma del art. 16 del TRLIS destinadas a corregir los defectos de la normativa actualmente vigente, máxime teniendo en cuenta las actuales vulneraciones del Derecho Comunitario en las que, a su juicio, incurre la actual normativa; tal y como precisa el citado autor “(...) *No era necesario extender, a la luz del Derecho Comunitario, la misma regulación a las operaciones vinculadas internas e internacionales (...) Existe una importante línea jurisprudencial que acoge una configuración del principio de plena competencia muy distinta de la que contiene el art. 16 del TRLIS y las Directrices de la OCDE en la materia, en la que la objetividad de la configuración del principio de plena competencia propia de las Directrices OCDE queda mitigada por la introducción de un test subjetivo, fundado en los motivos económicos válidos que llevan al contribuyente a apartarse del precio/rango de mercado que partes independientes emplearían. Y, por ello, sería preciso, como demanda el TJCE, reformar el art. 16 del TRLIS para permitir al contribuyente probar que su comportamiento, aunque se aparte de los precios/condiciones a los que llegarían partes independientes, responde a motivos económicos válidos y no a una finalidad puramente abusiva o defraudatoria (...) Tampoco en lo que respecta a las operaciones vinculadas internacionales resulta el artículo 16 del TRLIS plenamente respetuoso con el Derecho Comunitario, ya que es posible encontrar toda una serie de violaciones de la libertad de establecimiento*”.

A resultas de lo anterior, a través del Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, por el que se modificó nuevamente el RIS en materia de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, se dio cumplimiento al mandato recogido en la citada Disposición Adicional Única, de manera que se redujo la carga formal que suponen las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas. A tal efecto se modificó la normativa tributaria atendiendo la necesidad de establecer un umbral mínimo cuantitativo, por debajo del cual no resulta necesario elaborar, salvo determinadas operaciones, las obligaciones de documentación exigidas por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Dicho umbral mínimo es complementario del establecido por el Real Decreto-ley 6/2010, esto es, se estableció una segunda simplificación que alcanza a todos los sujetos pasivos del Impuesto, incluidas las empresas cuya cifra de negocios del período impositivo no supere los 8 millones de euros.

Al amparo de este nuevo umbral introducido quedan excluidas de las obligaciones de documentación el conjunto de las operaciones que no excedan de 250.000 euros, en cuyo cómputo no se tienen en consideración las operaciones específicas para las que existe obligación de documentación salvo que queden exceptuadas por lo establecido en el citado Real Decreto-Ley 6/2010, realizadas en el período impositivo con la misma persona o entidad vinculada, cualquiera que sea el tamaño de la empresa y el carácter interno o internacional de las operaciones. Esta exclusión se extiende tanto a las obligaciones de documentación del grupo como a las correspondientes al obligado tributario. No obstante, se establecen ciertas excepciones a esta exoneración para determinadas operaciones específicas. La primera de ellas está prevista para las operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales. Y la segunda excepción va dirigida a determinadas operaciones, como son las realizadas con personas físicas a las que resulte de aplicación el método de estimación objetiva, siempre y cuando se realicen en el ámbito de la actividad económica sometida a dicho método, o bien en la transmisión de negocios, carteras, inmuebles u operaciones con activos intangibles que tengan esa calificación según los criterios contables. Todas ellas siguen conservando las obligaciones de documentación existentes en la actualidad. Por otra parte, de cara a cuantificar el importe de las operaciones se tiene en consideración la contraprestación del conjunto de las mismas.

De este modo, en relación con las empresas de reducida dimensión el referido importe de las operaciones vinculadas excluidas de la obligación de documentación supone, en la práctica, que dichas empresas no se vean incurso en la necesidad de cumplir con esa obligación en las operaciones vinculadas relacionadas con la actividad empresarial habitual que desarrollan esas empresas. Y, en esta misma línea de necesidad de simplificar las obligaciones de documentación, se extendió la exclusión de dichas obligaciones a las operaciones que realicen las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, tanto con las empresas miembros de esas entidades como con cualquier otra empresa del mismo grupo fiscal al que pertenezcan aquellas empresas miembros, así como las realizadas entre entidades de crédito integradas a través de un Sistema Institucional de Protección (SIP) aprobado por el Banco de España, que tengan relación con el cumplimiento por parte de dicho sistema institucional de los requisitos establecidos en la letra d) del apartado 3 del art. 8 de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de Coeficientes de Inversión, Recursos Propios y Obligaciones de Información de los Intermediarios Financieros.

LA STS DE 4 OCTUBRE 2010: EL TIPO DE INTERÉS LEGAL DEL DINERO COMO ÍNDICE INSUFICIENTE DE VALORACIÓN A PRECIO DE MERCADO

Leoncio Ángel Castro Pacheco
Abogado

1. Doctrina del tribunal

Para el Tribunal Supremo la determinación conforme a los indicadores de tipos de interés publicados por el Banco de España es un método de valoración más adecuado para calcular el precio de mercado en las operaciones financieras realizadas entre partes vinculadas que la aplicación del tipo de interés legal del dinero.

2. Supuesto de hecho

En el año 1991 la entidad Panasonic España SA¹, residente en España y dedicada a la fabricación de aspiradoras y componentes de audio, concedió un préstamo por un período de 4 años a la entidad Panasonic Sales Spain, S.A., también residente en España. Dicho préstamo fue cancelado en 1995.

Ambas sociedades estaban vinculadas conforme a lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS 1978)², puesto que la entidad japonesa Matsushita Electric Industrial Co. LTD. poseía el 94,95 por 100 del capital social de la primera y el 100 por 100 del capital de la segunda. En este sentido, el citado precepto, en su letra c) consideraba que existía vinculación en las operaciones entre dos sociedades en las cuales los mismos socios o personas integrantes de sus respectivas unidades familiares poseyeran al menos el veinticinco por ciento de sus capitales. En definitiva, en el presente caso estamos ante una operación de cesión de capitales o préstamos entre entidades vinculadas, al que resulta de aplicación la normativa de operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades, aspecto este sobre el que no existe discrepancia entre las distintas partes implicadas.

La empresa prestamista (en adelante Panasonic) aplicó y contabilizó un tipo de interés coincidente con el interés legal del dinero. Según las respectivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado, este tipo era el 10 por 100 en los años 1992 y 1993 y el 9 por 100 en los sucesivos de 1994 y 1995. Por su parte, la empresa prestataria aplicó el ingreso a cuenta sobre el interés legal del dinero.

En julio de 1998, la Oficina Nacional de Inspección incoó a la entidad Panasonic actas de disconformidad que completaban la propuesta de regularización realizada en actas previas de la misma fecha e incrementaba la base imponible determinada en las citadas actas previas con motivo de diferencias por intereses de contratos de préstamo formalizados entre empresas vinculadas, en virtud de lo establecido en el artículo 16.3 de la LIS 1978.

Emitido por el Inspector actuario el preceptivo Informe ampliatorio a las actas de disconformidad, y puesto de manifiesto el expediente a la entidad interesada, no se

¹ Posteriormente denominada Matsushita Electric España, SA.

² La sentencia gira en torno a la antigua LIS de 1978, que si bien difiere con la actual regulación, se entiende perfectamente aplicable al concepto de valoración a precio de mercado presente en el actual TR LIS.

presentaron alegaciones. A la vista de lo anterior, el Inspector Jefe dictó, en noviembre de 1998, los correspondientes acuerdos de liquidación definitiva, confirmando la propuesta inspectora contenida en las mencionadas actas, si bien se modifican las liquidaciones de intereses de demora.

Contra los referidos acuerdos de liquidación, la entidad interpuso el 12 de enero de 1999 reclamación económico- administrativa ante el Tribunal Central.

3. Tipo de procedimiento

Se trata de un recurso de casación interpuesto contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2.ª) de la Audiencia Nacional, de fecha 16 junio 2005, que desestimaba el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto contra la Resolución del TEAC de fecha 26 de abril de 2002 la cual confirmaba las liquidaciones impugnadas.

4. Fundamentos jurídicos³

Como ya se ha señalado, no existe discrepancia alguna entre las partes en cuanto a que se trata de operaciones realizadas entre personas vinculadas, a las que se aplica el artículo 16 de la LIS 1978, en cuyo apartado tercero disponía que su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los "precios que serían acordes en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes". En este sentido, aunque la normativa que se aplica a los hechos se halla actualmente derogada, el criterio interpretativo del Tribunal Supremo tiene plena validez respecto de las operaciones financieras realizadas entre partes vinculadas bajo la actual normativa.

La entidad recurrente entiende que la determinación del tipo de interés para préstamos entre entidades vinculadas mediante la aplicación del tipo de interés legal del dinero responde plenamente a la exigencia valorativa establecida por el artículo 16.3 de la LIS, pero el Tribunal llega a la conclusión, de que, si bien procede el ingreso a cuenta sobre el interés legal del dinero, como rendimiento mínimo, el ingreso a computar, como ajuste por el prestamista, debe ser por la cuantía del interés de mercado, que es otro que el interés legal.

Así el Tribunal considera que el tipo de interés aplicado por la Administración es conforme a Derecho, puesto que se ajusta a lo dispuesto en los artículos 168 y 169 del Real Decreto 2631/1982, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ya que el artículo 168 establece la aplicación de métodos indiciarios, y en el artículo 169 del mismo texto legal se recogen dichos métodos indiciarios. En el apartado 1 de este último artículo se establecen como métodos indiciarios "el precio aplicado en operaciones similares en la misma época o aproximada, teniendo en cuenta la relación comercial entre empresas o personas no vinculadas" y también "los precios, tarifas o condiciones autorizadas administrativamente, publicadas en algún Boletín Oficial o dados a conocer a través de un medio de difusión".

En consecuencia, el Tribunal entiende que la aplicación del tipo del interés legal del dinero a las operaciones de préstamo entre sociedades vinculadas no responde a la exigencia valorativa establecida en la normativa del Impuesto de Sociedades. Sin embargo, considera que el promedio anual del tipo de interés preferencial que las entidades financieras aplican a sus mejores clientes refleja el tipo que se hubiera

³ La entidad aduce principalmente en su defensa a dos argumentos, pero en el presente artículo pasamos por alto el primer motivo (relativo a la falta de motivación de las actas y de la liquidación girada), para centrarnos en el segundo, el cual se basa en el método de valoración del tipo de interés utilizado.

acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes en el caso examinado, por lo que la sentencia recurrida no vulnera el artículo 16.3 de la LIS 1978.

5. Comentario crítico

Para comenzar es conveniente reiterar que, si bien la normativa del Impuesto sobre Sociedades a la que se hace referencia en la sentencia que nos ocupa está derogada, se entiende perfectamente aplicable al concepto establecido en el actual TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, en el cual el propio art. 16⁴ establece que “las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su *valor normal de mercado*”.

Esta sentencia tiene un valor fundamental de cara a reforzar la seguridad jurídica en un ámbito en el que la preocupación ha sido una nota predominante por posibles comprobaciones administrativas ulteriores (con su correspondiente sanción), como es el ámbito relativo a los criterios de valoración de las operaciones vinculadas, principalmente en cuanto al método tradicional como ha sido predominantemente el comparativo (el método del precio libre comparable)⁵, que el actual TRLIS define como el método por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Al desacreditar el Tribunal el tipo de interés legal del dinero como un criterio de valoración de referencia por entenderlo como un mínimo, se hace necesario acudir a criterios de mercado, que tal como expresa el propio art. 16, se habrían acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

Como señala el Tribunal en la sentencia, la normativa del Impuesto sobre Sociedades no contiene referencia alguna al interés legal del dinero, por lo que se debe hacer una remisión al método de valoración más adecuado para calcular el precio de mercado.

Como es sabido, el artículo 16.3 hace referencia explícita a los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes, ello con el fin de evitar la discrecional fijación de beneficios entre entidades no independientes, fijando un *criterio objetivo* de valoración de ingresos y gastos. El Tribunal recuerda que el artículo 16 de la LIS tiene como objetivo tanto que la entidad prestamista se impute un rendimiento mínimo acorde a mercado, como evitar que la entidad prestataria se impute un exceso de gasto mediante la aplicación de un tipo de interés superior al de mercado.

Por lo que, tal como se apunta en los fundamentos jurídicos de la sentencia, podrá tener más o menos dificultad la determinación del interés de mercado que sería acordado en condiciones normales entre sociedades independientes, pero lo que parece claro es que el precepto no hace referencia alguna al rendimiento mínimo, entendiendo por tal el interés legal del dinero.

Así, la consecuencia inmediata de esta conclusión es que cualquier interés pactado que difiera del interés de mercado llevará implícito el correspondiente ajuste al resultado contable para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

⁴ En su redacción modificada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

⁵ Actualmente regulado como uno de los cinco métodos que contempla el art. 16 del TRLIS.

La norma transcrita no ofrece dudas en cuanto a las consecuencias que comporta la no aplicación del interés de mercado, que constituye una declaración legal de imperativo cumplimiento, que obra con la eficacia de una presunción *iuris et de iure*, excluyendo cualquier posibilidad de prueba en contrario, pues no tendría sentido probar que se han realizado efectivamente tales operaciones a precios inferiores a los de mercado; simplemente se sustituyen tales precios por un modelo fiscal que tiende a determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades conforme a precios teóricos de mercado.

Además, frente al argumento de la dificultad de determinación, el Tribunal deja claro la insuficiencia de tal alegación al mencionar que el Banco de España publica mensualmente tablas de indicadores entre los que figuran los tipos de interés mensuales para operaciones activas y pasivas, así como los tipos de interés preferenciales que las entidades financieras aplican a sus mejores clientes.

Y partiendo de esos indicadores económicos relativos a los tipos de interés correspondientes a los años 1992 a 1994, ambos inclusive, que mensualmente publica el Banco de España, la Administración Tributaria tomó como interés de mercado el promedio anual del tipo de interés preferencial que las entidades financieras aplican a sus mejores clientes, por considerar que entre sociedades vinculadas los riesgos que se asumen en la concesión de préstamos entre ellas son muy similares.

Esos promedios anuales del interés preferencial son los que se han utilizado por la Administración como interés de mercado en cada uno de los períodos que nos ocupan (1992-1995), frente a los tipos de interés legal del dinero, en cuyos períodos indicados fueron inferiores con diferencias que oscilan entre un 0,11 por 100 en el último período hasta casi un 3,5 por 100 en el primer período, ocasionando esta forma de valoración, además, un claro perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Es conveniente hacer referencia a que la entidad recurrente fundamenta una de sus alegaciones en que las operaciones comparadas se realizan sobre tramos absolutamente diferentes, ya que la Jurisprudencia mantiene el criterio de la necesidad de que se reúnan las siguientes premisas para la fijación de un precio de mercado:

- 1.- Hay que tomar como referencia el mismo mercado en términos geográficos.*
- 2.- Las operaciones que se comparan han de referirse a una mercancía igual o similar.*
- 3.- Las transacciones comparadas tienen que tener un volumen equivalente.*
- 4.- El tramo en el que se realicen las operaciones comparadas ha de ser el mismo.*
- 5.- Por último, las operaciones comparadas han de realizarse en el mismo periodo de tiempo.*

Por ello, teniendo en cuenta la cuarta de estas premisas, al tomar la Inspección como interés de mercado el promedio anual del tipo de interés preferencial aplicado por las entidades financieras, la recurrente considera que el interés propuesto por la Inspección no hubiera sido el acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes con respecto a la situación aquí examinada, y vulnera el ordenamiento jurídico, en concreto lo establecido en el artículo 16.3 de la LIS, ya que el principio básico para la valoración de las operaciones entre sociedades vinculadas es la de su determinación conforme a los precios que hubieran acordado partes independientes en condiciones normales de mercado. Esto es, partes independientes en la misma situación que la aquí examinada, suponiendo en el presente caso una comparación de operaciones en tramos absolutamente diferentes.

Así, alega que las actividades financieras, especialmente las de crédito, tienen como actividad principal la concesión de préstamos. Por tanto, los intereses pactados para la remuneración de un préstamo por dos sociedades no pueden ser comparados, a los efectos de determinar el valor de mercado, con los tipos de interés concedidos por las entidades financieras en sus operaciones activas, en la medida en que estas últimas actúan como mediadoras en el crédito. La actora no ha tenido nunca naturaleza de sociedad financiera del Grupo Panasonic, y añade además que se trató de un hecho puntual, siendo además crucial para determinar el interés de una operación de préstamo la valoración del *riesgo de impago*. Así defiende que entre entidades vinculadas el riesgo de impago es inexistente, y, en consecuencia, no se podía tener en cuenta debiendo ser descontado al determinar el tipo de interés, al contrario que en los aplicados por las entidades financieras.

En mi opinión, no hay duda de la acertada observación de la recurrente, puesto que el riesgo de impago de créditos es impensable cuando tiene lugar entre entidades vinculadas, pero el Tribunal reitera en la sentencia las mencionadas premisas para la fijación de un precio de mercado, y rechaza de plano la tesis de la recurrente, ya que considera que el tipo tomado en consideración, que es el que la banca aplica en sus operaciones activas a sus mejores clientes, dado el volumen de operaciones que estas entidades realizan y las condiciones en que se desarrolla su actividad, normalmente será inferior al tipo de interés que una entidad no financiera aplique en un préstamo concedido a otra entidad independiente, por lo que considera que el tipo preferencial aplicado responde a un criterio de prudencia valorativa que debe mantenerse.

En este sentido, a mi juicio, el Tribunal no lleva a cabo el análisis de comparabilidad, que es imprescindible para determinar la valoración de operaciones vinculadas por este método. Aún más, si tenemos en cuenta que, como apuntan las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE en su versión actualizada de 2010, la base para el análisis de comparabilidad no engloba únicamente la cuantía de la operación (si bien es claramente el factor más importante), sino que son fundamentales las *condiciones* de ésta, entre las que indudablemente se incluye el riesgo de impago, así como también la naturaleza no financiera que ostenta la entidad prestamista. Factores que, en mi opinión, modulan de manera trascendental los tipos de interés aplicables a préstamos entre sociedades independientes, y que por lo tanto son criterios que deben tenerse en cuenta en la valoración de estas operaciones. En definitiva, la ausencia de este análisis comparativo en el supuesto que analizamos, a la hora de admitir la valoración efectuada por la Administración no resuelve los problemas de seguridad jurídica inherentes a este tipo de operaciones, problemas que un análisis comparativo podría haber aportado un punto de confianza a éste método tradicional de valoración, donde los juicios de valor son pieza clave, ante la dificultad de encontrar comparativos idénticos.

A la hora de valorar préstamos y operaciones entre entidades vinculadas, además de respetar las cinco mencionadas premisas que recoge la Jurisprudencia (por las que la operación que se toma como criterio de valoración debe ser similar en términos geográficos, en mercancía, en volumen, tramo y periodo de tiempo), es de suma importancia tener presente tanto el tenor literal del art. 16 del vigente Reglamento del Impuesto sobre Sociedades⁶ (en adelante RIS), en cuyo apartado segundo se dan una serie de pautas para determinar si dos o más operaciones son equiparables, y donde es destacable lo relativo a las obligaciones formales (principalmente en cuanto a documentación) que permitan al obligado tributario justificar la adecuación de los

⁶Aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

elementos de comparación que se han tenido en cuenta para la valoración de la operación.

Por lo expuesto, se puede concluir en este comentario jurisprudencial y con vistas a facilitar o agilizar la labor de valoración por mediante comparación de operaciones, constanding además que cumple con las premisas expuestas, la posibilidad de tomar como criterio de valoración los *promedios anuales de interés preferencial publicados en Boletines Oficiales*, entre los que destaca el estadístico que ofrece el Banco de España, que ofrece sin ninguna duda, a juicio del Tribunal Supremo, plenas condiciones de normalidad como interés de mercado.

Por último, cabe recordar la importancia que en este contexto adquieren como mecanismo que las partes tienen para alcanzar una mayor seguridad jurídica, la posibilidad de celebrar acuerdos previos con la Administración tributaria, tal y como dispone el propio artículo 16 del actual TRLIS en su apartado 7⁷. Acuerdos que evitarán sorpresas en ulteriores revisiones del valor pactado entre las partes vinculadas en sus operaciones.

⁷ Posibilidad que ya brindaba la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.

A PROPÓSITO DEL CONCEPTO DE “PROPIEDAD ECONÓMICA” EN LAS DIRECTIVAS COMUNITARIAS. INTERPRETACIÓN, CALIFICACIÓN Y PRÁCTICAS ABUSIVAS. CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. JÁN MAZÁK PRESENTADAS EL 30 DE SEPTIEMBRE DE 2010 EN EL ASUNTO RBS DEUTSCHLAND HOLDINGS GMBH*

Victoria Eugenia Combarros Villanueva

Universidad de las Islas Baleares

1. Introducción

La presente comunicación tiene por objeto el análisis de las conclusiones del Abogado General, Sr. Mazák, ante la petición de decisión prejudicial planteada por la *Court of Session of Scotland* ante el TJCE, ante un problema de interpretación del artículo 17, apartado 3, letra a) de la Sexta Directiva IVA, en el que se trata de determinar si se acomoda a las exigencias comunitarias la negativa de la Administración tributaria del Reino Unido competente para la recaudación del IVA (*Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs*) de proceder a la devolución del IVA soportado en la compra en Gran Bretaña de vehículos a motor utilizados en operaciones de leasing realizadas en Alemania, justificando tal negativa en que no se devengó cuota alguna del IVA en las operaciones de leasing ni en el Reino Unido ni en Alemania.

En el asunto se plantean dos cuestiones diferentes, aunque entrelazadas. En primer lugar, la diferente calificación legal en las legislaciones británica y alemana de determinadas operaciones a efectos del IVA, consecuencia de la diferente transposición de la Directiva comunitaria; diferente calificación (en un caso como entrega de bienes, en el otro como prestación de servicios) que da origen a una divergencia también en la localización del lugar de realización del hecho imponible y, como consecuencia de ello, a la no sujeción de las operaciones de leasing en ambos países. Se cuestiona por tanto la interpretación correcta del artículo 17, apartado 3, letra a) de la Sexta Directiva, que autoriza la deducción o la devolución del IVA soportado bajo determinadas condiciones. La segunda cuestión gira alrededor de la admisibilidad de la calificación de las operaciones realizadas por un complejo entramado societario como prácticas abusivas dirigidas a la obtención de una ventaja fiscal.

2. Leasing y transmisión del poder de disposición como hecho imponible del IVA. El concepto de propiedad económica

El punto de partida de la cuestión suscitada ante el Tribunal se encuentra en la redacción del artículo 5.1 de la Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva (hoy artículo 14.1 de la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre de 2006), que, como se recordará, define el hecho imponible constituido por la entrega de bienes como “*la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario*”, haciendo descansar, por consiguiente, aquel concepto, no tanto en las formas jurídicas adoptadas, como en el contenido material o realidad económica de la operación. Es, en efecto, doctrina consolidada del TJCE, que “*el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación*

* Comunicación presentada a la VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros, celebrada en la sede del Instituto de Estudios Fiscales el 18 y 19 de noviembre de 2010.

de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien. La finalidad de dicha Directiva –añade el Tribunal– puede verse comprometida si la existencia de una entrega de bienes, que es uno de los tres hechos imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que varían en función del Derecho civil del Estado miembro de que se trate”¹. La propia Directiva, en el mismo artículo 5, apartado 4.b) (artículo 14.2.b) de la Directiva 2006/112/CEE) recoge dos clásicos ejemplos de la llamada doctrinalmente “propiedad económica”: tendrán la consideración de entregas de bienes –dice el citado precepto– “la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, o la venta a plazos de bienes, cuando se pacte que se adquirirá su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo”².

El problema se suscita como consecuencia de la diferente trasposición del último precepto citado en el Reino Unido y en Alemania. En el primero de los países citados se considera que existe entrega de bienes cuando se transfiere la posesión de bienes “*en virtud de contratos que expresamente dispongan que la propiedad será transmitida en un momento futuro (determinado o determinable con arreglo a los contratos, pero en ningún caso con posterioridad al momento del pago de los bienes)*”, razón por la cual el leasing se considera una entrega de bienes únicamente si se realiza en tales condiciones que, una vez expirado el contrato, la propiedad de los bienes pase al usuario o a terceros. En los demás casos se considera que el leasing es una prestación de servicios³.

En el caso suscitado ante el Tribunal se trata de una sociedad establecida en Alemania, RBSD, miembro del grupo *Royal Bank of Scotland* y sin establecimiento en el Reino Unido, cuyo objeto consiste en prestar servicios bancarios y de leasing. RBSD compró en el Reino Unido vehículos a motor que le vendió otra sociedad establecida en el citado país –*Vinci Flete Service*, VFS–, pactándose una opción de venta que podía ejercer RBSD sobre los citados vehículos. Por su parte, RBSD suscribió un contrato de leasing con otra sociedad –*Vinci*–, matriz de VFS, mediante el cual RBSD arrendaba a Vinci vehículos de motor, pactándose la obligación de Vinci de pagar a RBSD el valor residual de los vehículos al expirar el arrendamiento, si bien se preveía la posibilidad de que RBSD vendiera los vehículos a un tercero, lo que originaría para Vinci o bien un derecho a una devolución o bien una obligación de pago de la diferencia entre el precio de los vehículos y su valor residual, en función de las circunstancias⁴. Posteriormente, RBSD traspasó los contratos de leasing a una filial alemana del grupo *Royal Bank of Scotland* –LL–, quien después de un tiempo ejerció la opción de venta con VFS sobre los vehículos objeto del contrato de leasing.

Pues bien, las operaciones de leasing no quedaron gravadas en el Reino Unido, porque dichas operaciones se consideraban prestaciones de servicios y, por consiguiente, el lugar de realización de las mismas se entendía producido en Alemania, donde el proveedor (primero RBSD, después LL) tenía establecido su negocio⁵. A su vez, según

¹ Vid., entre otras, las STJCE de 21 de abril de 2005, *HE*, C-25/03, apartado 64, y de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget*, C-11/05.

² La redacción del artículo 14.2.b) de la Directiva 2006/112/CEE difiere de la citada en el texto, requiriendo que “en el curso normal de los hechos se adquiriera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo”.

³ Vid. apartados 10 y 11 de las conclusiones.

⁴ Apartados 12 y ss. de las conclusiones.

⁵ Conforme al artículo 9.1 de la Sexta Directiva (artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE), los servicios se consideran prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste.

se indica en la exposición de los hechos de las conclusiones del Abogado General⁶, en virtud de la legislación alemana⁷, las operaciones en cuestión eran consideradas entregas de bienes y, por tanto, se tenían por realizadas en el Reino Unido (el lugar en que los bienes se hallasen en el momento de la entrega), lo que había conducido a que no se cobrara el IVA sobre el pago de los alquileres en ninguno de los dos Estados.

3. La deducción del IVA soportado en operaciones que no han devengado el IVA. Interpretación de las disposiciones comunitarias

Según se desprende de los hechos relatados en las conclusiones del Abogado General⁸, RBSD solicitó a las autoridades tributarias del Reino Unido la deducción del IVA que le fue repercutido por VFS en la operación de adquisición de los vehículos, solicitud que le fue denegada, por entender que el artículo 17.3.a) de la Sexta Directiva no permitía la deducción del IVA soportado que se hubiese abonado por la adquisición de bienes posteriormente empleados en transacciones por las que no se podía cobrar el IVA devengado, además de considerar que había tenido lugar una práctica abusiva, por acogerse a la disposición legal básicamente con el fin de obtener una ventaja fiscal contraria a los objetivos de la Directiva. Prescindiendo de este segundo motivo –que debe ser objeto de análisis separado, tal como, con razón, entiende el Abogado General⁹–, la cuestión que se plantea ante el Tribunal es la interpretación del artículo 17.3.a) de la Sexta Directiva.

Antes de abordar la argumentación del Abogado General respecto de esta cuestión, recordemos cuál es el tenor literal de la disposición y el contexto en el que aparece, puesto que de interpretación de la norma tratamos.

El apartado 3.a) del artículo 17 de la Sexta Directiva no puede entenderse si no es poniéndolo en conexión con el apartado 2.a) del mismo artículo, que establecía:

“(e)n la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, *el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor*

No obstante, debe recordarse cómo la Directiva 2008/8/CE modifica este criterio, de modo que, de conformidad con la nueva redacción del artículo 44, el lugar de prestación de servicios “a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en que éste tenga la sede de su actividad económica”.

⁶ Apartado 20.

⁷ El parágrafo 3 I de la ley alemana reguladora del IVA (*Umsatzsteuergesetz*) define la entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre el bien (*Verschaffung der Verfügungsmacht*), concepto que es definido por las normas de desarrollo de la citada ley (*MwStSystRL*) como la transmisión de la facultad de disponer de un bien corporal como un propietario. Esa transmisión del poder de disposición implica, como ponen de relieve Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 20 ed. 2010, pág. 571, que se transmite la facultad de poder actuar como un propietario “económico”, de modo que el objeto le es imputable conforme al parágrafo 39. 2 de la Ordenanza Tributaria Alemana (*Abgabenordnung -AO-*), que referido a la llamada propiedad económica, establece lo que sigue: “*Cuando una persona distinta del propietario ejerza el dominio efectivo sobre un bien de modo tal que, por regla general y durante la vida útil ordinaria de éste, pueda excluir al propietario en el aspecto económico de toda actuación sobre el bien, éste se imputará a dicha persona. En los casos de relaciones fiduciarias, los bienes se imputarán al fiduciante, en los de propiedad en garantía al dador de ésta y en los de posesión civil al poseedor*” (traducción de Palao Taboada, *Ordenanza Tributaria Alemana*, IEF, 1980). En el caso del contrato de leasing, como advierten los autores anteriormente citados, pág. 572, la calificación a los efectos del IVA dependerá del contenido económico del contrato, pudiendo tratarse de una entrega de bienes si se transmite el dominio efectivo sobre el bien y existe voluntad de dominio por parte del adquirente, incluso si no se transmite o no puede transmitirse la propiedad (“*Verschaffung der tatsächlichen Herrschafts über den Gegenstand und Herrschaftswille des Abnehmers (...) auch wenn kein Eigentum verschafft wird oder werden kann*”).

⁸ Apartados 22-24.

⁹ Apartado 29.

(...) el IVA debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo”.

Por su parte, el apartado 3.a) del mismo artículo disponía lo siguiente:

“Los Estados miembros concederán igualmente a todo sujeto pasivo la deducción o la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el apartado 2 en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades (...) de sus operaciones correspondientes a las actividades económicas contempladas en el artículo 4, apartado 2, efectuadas en el extranjero, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del país”¹⁰.

Pues bien, el Abogado General Sr. Mazák, con fundamento en argumentos no del todo convincentes, concluye que no es admisible a la luz del citado artículo de la Sexta Directiva que un Estado deniegue la deducción del IVA soportado en un supuesto como el planteado; pues, si de un lado reconoce que, como consecuencia del principio de neutralidad fiscal que consagra la Sexta Directiva, el derecho a deducir el impuesto se vincula en general a la recaudación del impuesto devengado, de otro acaba por minimizar el valor del citado principio para hacer prevalecer una pretendida “redacción clara” del precepto, en un razonamiento formalista ceñido a la literalidad de la disposición y ajeno por completo a la interpretación teleológica, con arreglo a la cual las conclusiones habrían de ser, en mi opinión, bien diferentes.

En efecto, parte su razonamiento de la doctrina del TJCE¹¹ en virtud de la cual “*el derecho a deducir, establecido en el artículo 17, apartado 2, de dicha Directiva, relativo al impuesto soportado por la adquisición de los bienes o servicios que el sujeto pasivo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas, tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas*”, garantizando la perfecta neutralidad respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultado de éstas, “*a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA*”. El razonamiento es el siguiente¹²:

- El principio de neutralidad fiscal, y en concreto el derecho a la deducción, constituye, en efecto, un principio fundamental inherente al sistema del IVA.
- Permitir la deducción de un impuesto soportado cuando no ha existido el correspondiente impuesto devengado se contradice *aparentemente* con el sistema de deducción y el principio de neutralidad fiscal que consagra la Sexta Directiva.
- Esa contradicción es meramente aparente, puesto que la propia Directiva prevé expresamente excepciones al principio de que sólo las operaciones gravadas pueden dar lugar al derecho a deducción (artículo 17.3.b) y c) en relación con bienes y servicios utilizados en operaciones exentas).
- Interpretar el artículo 17.3.a) de la Sexta Directiva en el sentido de que el derecho a deducción se supedita a que la operación gravada de lugar efectivamente al pago del IVA en el Estado miembro donde tuvo lugar la operación privaría a la disposición de su finalidad, pues “*dicha interpretación sería contraria a su*

¹⁰ Los preceptos de la Directiva 2006/112/CE equivalentes a los indicados en el texto son los artículos 168, 169 y 170.

¹¹ *Vid.* el apartado 53 de las conclusiones y la referencia jurisprudencial allí recogida.

¹² Apartados 54 y ss.

redacción clara, que supedita la deducción a la posibilidad de deducción en el Estado miembro de devolución”.

- La posibilidad de deducción sin haberse pagado el IVA devengado -dice- es un riesgo que el legislador comunitario asumió al redactar el artículo 17.3.a) y, por tanto, corresponde al legislador remediar esa situación legal que, sin duda, representa una anomalía.
- La citada disposición “*no puede quedar inaplicada –añade- en atención al instrumento habitual del sistema de deducción establecido en dicha Directiva y al principio de neutralidad fiscal*”.

Frente a ese razonamiento caben algunas consideraciones que, en mi opinión, cuanto menos, abren la vía a una interpretación diferente:

- El apartado 3.a) del artículo 17 remite al apartado 2 (“*los Estados miembros concederán igualmente a todo sujeto pasivo la deducción o la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el apartado 2*”), precepto que condiciona la deducción al hecho de que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, por lo que no hay razón alguna para eximir del cumplimiento del mismo requisito a las operaciones del apartado 3.a), lo que, por lo demás, es coherente con el principio de neutralidad fiscal y con el objetivo de las deducciones.
- Que el propio artículo 17.3.b) y c) recoja supuestos en los que procede la deducción en operaciones exentas no es, a mi juicio, un argumento excesivamente convincente, pues lo único que cabe concluir de aquel precepto es que el legislador comunitario ha querido *expresamente*, y por razones en ocasiones puramente técnicas, que determinadas operaciones exentas gocen del derecho a la deducción, lo cual no habilita, en mi opinión, para negar la validez del principio general, en virtud del cual, y como un elemento esencial en el funcionamiento del tributo, el derecho a la deducción se supedita a la realización de operaciones gravadas.
- La pretendida “redacción clara” del artículo 17.3.a) no es tal en cuanto tratemos de desentrañar qué debe entenderse por “*operaciones (...) efectuadas en el extranjero, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del país*”; pues no resulta descabellado entender que no es sostenible una interpretación que contraviene la finalidad de la norma (salvaguarda del principio de neutralidad fiscal incluso en aquellos supuestos en los que el país del devengo y el de la deducción son diferentes), y que, como el Abogado General reconoce, constituye una anomalía a todas luces no querida por la Directiva.

Sorprende, por otro lado, que, aunque sólo fuera para negar su trascendencia a efectos interpretativos, se prescindiera de un dato tan relevante como la Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, relativa a la devolución del IVA a sujetos no establecidos en el Estado miembro de devolución, cuyo artículo 6 establece lo siguiente:

“Para poder acogerse a una devolución en el Estado miembro de devolución, un sujeto pasivo no establecido en dicho Estado miembro deberá realizar operaciones que den derecho a deducción en el Estado miembro de establecimiento.

Si un sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución realiza en el Estado miembro de establecimiento operaciones con derecho a deducción y operaciones sin derecho a deducción en ese Estado miembro, el Estado miembro de devolución solo podrá devolver el importe reembolsable en virtud del artículo 5 de aquella parte del IVA que corresponda a las operaciones citadas en primer lugar, de

conformidad con el artículo 173 de la Directiva 2006/112/CE, según se aplique en el Estado miembro de establecimiento”.

4. Prohibición de prácticas abusivas

La segunda cuestión planteada al Tribunal carecería desde luego de objeto si se admitiera aquella interpretación, en virtud de la cual no es admisible la devolución del IVA soportado si no se realizan operaciones que den derecho a deducción. Porque lo que en ella se suscita es si el hecho de haber elegido una filial extranjera para llevar a cabo la operación en lugar de un proveedor establecido en el país de que se trata, con el resultado de que se obtiene una ventaja fiscal, constituye una práctica abusiva. Sobre este particular las conclusiones del Abogado Mazák se ajustan a la doctrina sentada por el TJCE, especialmente en la sentencia *Halifax*¹³, conforme a la cual, el principio de prohibición de abuso de derecho lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con la finalidad esencial de lograr una ventaja fiscal contraria al objetivo perseguido por las disposiciones de la Sexta Directiva. A tal efecto, considera que *“el hecho de haber elegido una filial extranjera para llevar a cabo la operación, con el resultado de obtener una ventaja fiscal, no puede por sí mismo llevar a la conclusión de que la finalidad esencial de las operaciones de leasing de que se trata es simplemente obtener una ventaja fiscal”*, debiendo ser el órgano jurisdiccional remitente quien aprecie si las condiciones de los contratos de leasing resultan totalmente artificiales en el sentido de no poderse explicar por otras razones que la mera obtención de ventajas fiscales¹⁴.

¹³ Vid. los apartados 71 y 72 de las conclusiones y las sentencias del TJCE allí citadas.

¹⁴ Apartado 79.

UN APUNTE SOBRE EL INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA AL HILO DEL NUEVO MARCO DE COOPERACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA

Gemma Patón García

Universidad de Castilla-La Mancha¹

1. Las tendencias actuales en el intercambio internacional de información tributaria

El intercambio de información entre Estados se encuentra en una fase de actual discusión dentro de las labores de las instituciones de la Unión Europea hacia una búsqueda de mecanismos más fluidos y eficaces en la culminación de los objetivos compartidos de lucha contra el fraude fiscal. Asimismo, en la creencia de que la falta de mayores resultados en la armonización directa, podría ser paliada con una mejora técnica en los sistemas de intercambio internacional de información tributaria, se avanza en los momentos actuales hacia la conformación de una nueva cultura de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que puede tener una relevancia nada desdeñable en la correcta aplicación de los sistemas tributarios de los Estados. Circunstancia, si cabe, se ve mucho más agudizada por el masivo incremento de operaciones económicas en el ámbito internacional que tienen una evidente trascendencia tributaria². No en vano, hemos de constatar que las tensiones entre los Estados se han incrementado debido al fenómeno de competitividad internacional a que se ven sometidos los sistemas tributarios nacionales por la globalización económica.

La necesidad de *potenciar la asistencia administrativa internacional en materia fiscal* obedece a la creciente deslocalización internacional de los factores de producción que se sitúan en tres ámbitos fundamentales paralelamente a los cambios descritos: 1º) El fenómeno de la fiscalidad internacional encuentra problemas derivados de la interrelación de distintas disciplinas jurídicas que entrelazan normas internacionales, normas comunitarias y normas internas; 2.º) La problemática aplicativa de las normas internacionales ante el reparto del poder financiero entre los Estados que precisa evitar la doble imposición internacional; y 3.º) El desarrollo de estrategias de planificación fiscal y sus condicionamientos adheridos que encuentran sus límites en las medidas antielusión fiscal internacional, cuya presencia se manifiesta en distintas normas de Derecho internacional (fundamentalmente, CDIs) así como en normas comunitarias. De hecho, la reacción de las autoridades fiscales nacionales frente a la articulación de nuevas posibilidades de *planificación fiscal internacional*, como los *tax shelters* en

¹ Esta aportación tiene como origen la Comunicación que lleva por título “La relevancia de las Comunidades Autónomas en los mecanismos de intercambio de información tributaria a la luz de los recientes avances normativos en la Unión Europea”, presentada a las *Jornadas sobre el impacto del Derecho de la Unión Europea en el poder tributario de las Comunidades Autónomas y en su sistema de financiación*, el 25 de febrero de 2011. Este texto incluye algunas modificaciones y adiciones posteriores, situándose en el marco del Proyecto de investigación “Los mecanismos de intercambio de información tributaria: su regulación y operatividad en la fiscalidad internacional y comunitaria”, Ministerio de Ciencia e Innovación, Plan de I+D+i, Referencia: DER2009-10199 (subprograma JURI).

² Entre otros, *vid.* Sánchez López, M. E., “El intercambio internacional de información tributaria. Perspectivas de una nueva significación de este instrumento”, *CT* n.º 114/2005, págs. 91 a 105 y Martínez Giner, L.A., “Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la Propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”, *QF* n.º 12/2009, págs. 41 a 73.

países anglosajones, fundamentalmente en EEUU, ha girado hacia la coordinación de procedimientos internacionales y el reforzamiento del intercambio de información, inspecciones fiscales simultáneas, asistencia en la recaudación, soslayando el modelo tradicional de cláusulas generales antielusión en la Unión Europea³.

En este orden de ideas, la información tributaria es un elemento clave en la actuación eficiente de las Administraciones tributarias y, por tanto, en la aplicación de los tributos y en la lucha contra el fraude fiscal. No obstante, la situación actual ha provocado que la importancia del *intercambio de información* se refuerce no sólo como instrumento de lucha contra el *fraude fiscal* (paraísos fiscales y competencia fiscal dañina), sino, como decimos, como plataforma de la *armonización fiscal* en la Unión Europea. De hecho, los métodos para evitar la doble imposición internacional se encuentran condicionados por el nivel de intercambio de información imperante. Así, por lo general se utiliza el sistema de crédito de impuesto el cual se refiere al método de la imputación ordinaria, y en este caso, cabe señalar que algunos países la aplican país por país o bien de forma global. El otro sistema para evitar la doble imposición sería el de exención, pero éste último, es más aplicable a los individuos y surge por la falta de un buen intercambio de información entre los países que intervienen en el problema de fiscalidad debido a que si no hay dicho intercambio de información, es muy probable que se les considere exentos de dichos ingresos: el contribuyente no los declara y la autoridad fiscal, por otra parte, no los detecta. Problemas como éste se podrían solucionar a través de la armonización consistente en un acuerdo de intercambio de información y por lo general, este acuerdo de información sería para personas físicas e ingresos por intereses. Sin embargo, en este sector algunos países muestran sus reticencias al intercambio de información debido al secreto al que están acostumbrados a mantener como elemento atractivo para los inversores, que consiste en la confidencialidad de la información.

Sin perjuicio de la diversificación de la funcionalidad del intercambio de información, la relevancia de la instrumentación de mecanismos eficaces de intercambio de información reside en la consecución de los objetivos primordiales perseguidos en el ámbito de la fiscalidad internacional y comunitaria, es decir, evitar la doble imposición y el fraude fiscal, sin que debamos olvidar la sensibilidad de la regulación del intercambio de información en términos de derechos y garantías del contribuyente que obliga a establecer determinadas restricciones y limitaciones en esta materia⁴. De tal manera que la funcionalidad asignada a este mecanismo se ha reconfigurado hasta el punto de advertirse *dos tendencias* a las que sirve este esencial mecanismo en el ámbito de la fiscalidad internacional: una orientación, fruto de las tensiones entre Estados provocadas por la globalización económica, dirigida a la *potenciación de la cooperación fiscal internacional* a través del mecanismo de intercambio de información que colabore en el cumplimiento efectivo de las obligaciones resultantes de los diferentes impuestos que integran el sistema fiscal; una segunda orientación, que sitúa al instrumento del intercambio de información como *garantía al contribuyente* del aprovechamiento de los beneficios fiscales que el ordenamiento de un Estado distinto al de residencia permita⁵.

³ Vid. Ruiz Almendral, V., "Tax avoidance and the ECJ: what is at stake for European GAARs?", *Intertax*, n.º 12/2005 y Calderón Carrero, J. M., "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI, *Documentos*, n.º 20, 2006, pág. 14.

⁴ Sobre este tema, consúltese la obra de Fernández Marín, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2007.

⁵ Vid. Calderón Carrero, J.M., "El intercambio de información entre Administraciones Tributarias como instrumento de control fiscal en una economía globalizada", en Rodríguez Ondarza, J. A., Fernández Prieto, A., *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, IEE, Madrid, 2003, págs. 429 y sigs.; Sánchez

Así, en el ámbito de la fiscalidad internacional cabe destacar las circunstancias que delimitan el intercambio de información en el artículo 26 del Modelo de CDI de la OCDE 1963-2003 y sus Comentarios de 2005 que se han encargado de *reconfigurar sus límites*. En cuanto a normativa comunitaria se refiere, podemos destacar el Real Decreto 161/2005, que transpone una Directiva Comunitaria de 21 de abril de 2004 e incorpora, así, en España, la asistencia mutua en materia de notificaciones de actos de aplicación de los tributos e imposición de sanciones en otros Estados miembros y determina que la realización de estas notificaciones se hará con arreglo a la normativa del Estado requerido. A su vez, se añade un precepto sobre controles simultáneos, de manera que, cuando la situación tributaria de una o varias personas, o entidades sujetas a imposición, presenten un interés común o complementario para dos o más Estados miembros, éstos podrán acordar la realización de controles simultáneos en sus propios territorios con vistas a intercambiar la información obtenida. Por otra parte, se adapta el contenido a la denominación actual de los impuestos incluidos y se agrega expresamente al ámbito de aplicación el Impuesto sobre la Renta de No Residentes que, no obstante, ya se encontraba incluido de hecho en dicho ámbito. También se incorpora el principio de actuación por cuenta propia, según el cual la Administración Tributaria no debe dar un tratamiento distinto a las peticiones de información de otros Estados miembros que a las propias actuaciones de captación de información que realice para ella⁶.

Estos antecedentes recientes ponen de manifiesto que el intercambio internacional de información tributaria ha experimentado un *progresivo proceso de redimensionamiento* habida cuenta que se le han asignado cometidos de mayor calado como es la garantía de efectividad de un principio tributario de “renta mundial” en los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las sociedades o la operatividad de las cada vez más numerosas cláusulas antiabuso o contra el uso impropio de los CDIs.

Así pues, el intercambio de información que ha constituido fundamentalmente un mecanismo al servicio del control fiscal, adquiere un plus funcional en el sentido en que, ha de tener “como presupuesto y finalidad la *efectividad del deber de contribuir*, en cuanto medio de realización del principio de *igualdad*, que debe ser entendido como “algo más” que el control de la evasión fiscal”⁷. De este modo, las cláusulas de intercambio de información para canalizar intereses de los contribuyentes se instrumentalizan por el contribuyente como “escudo” para llevar a cabo operaciones transnacionales, intentando beneficiarse de una determinada ventaja fiscal en un Estado distinto al de su residencia, allí donde la concesión de la misma pueda requerir de la comprobación de datos que puede aportar la Administración fiscal de su país de residencia. En este sentido, debe intuirse la evidente operatividad actual de los mecanismos fluidos y eficaces en el intercambio de información tributaria en materia de las transacciones realizadas por operadores que mantienen unas relaciones bajo un poder de decisión en común, como son las llamadas operaciones vinculadas.

De reciente actualidad en esta materia son las medidas del llamado “*Paquete de Buena Gobernanza de la Unión Europea*” que, pone el énfasis en el mecanismo de intercambio de información tributaria como método eficaz además en el ámbito de la coordinación

López, M. E., “El intercambio internacional de información tributaria. Perspectivas de una nueva significación de este instrumento”, *CT* n.º 114/2005, págs. 91-105; Gutiérrez Lousa, M., Rodríguez Ondarza, J. A., “Las consecuencias fiscales de la globalización”, *Documentos IEF*, n.º 8/2007, págs. 13-16.

⁶ Vid. Cruz Amorós, M., “El intercambio de información y el fraude fiscal”, *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, ICE, n.º 825, septiembre-octubre 2005, págs. 173-186.

⁷ Sánchez López, M. E., “El intercambio internacional de información tributaria...”, *op. cit.*, pág. 105.

fiscal entre los Estados miembros. El primer fruto de los trabajos centrados en dicho Paquete ha sido la aprobación de la Directiva de Asistencia Mutua en materia de Recaudación. Ésta es la Directiva 2010/24/UE, del Consejo, relativa a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, que supone un nuevo avance en la colaboración entre los Estados miembros para hacer efectivos los derechos económicos de los que son acreedores frente a sus ciudadanos, al ampliarse su ámbito de aplicación material, así como al regular mecanismos de relación entre Estados para garantizar una mayor eficacia en la prestación de asistencia⁸. Por otro lado, la Propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad –COM 2009/0004, 29 final de 2 de febrero–, que modificará en breve la Directiva 77/799/CEE, ha sido objeto del acuerdo político de la reunión de ministros de Economía y Finanzas de la UE celebrada el 7 de diciembre de 2010, supone un texto en que se han depositado las expectativas para reforzar la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad directa y constituye una de las principales medidas de ahorro en fiscalidad y gobernanza encaminadas a prevenir el fraude fiscal y elemento clave en la facilitación de la asistencia mutua entre Estados e intercambio de información.

En ambos textos se percibe el interés que las autoridades comunitarias tienen en fomentar el intercambio de información y la colaboración entre los Estados miembros y ello, pasaría, por la *unificación normativa* y el *diseño de una estructura organizativa interna eficaz*, aspecto que nos parece especialmente interesante y al que dedicamos el apartado siguiente. Sin embargo, pese a que la apuesta de la Unión Europea es fuerte en el sentido de fortalecer los mecanismos de cooperación internacional, y en especial, el intercambio de información tributaria, no pueden obviarse las *dificultades* que este proceso presenta, debido a dos razones esencialmente: de un lado, las *reticencias de los Estados* que persisten cuando se trata de colaborar de manera efectiva en el intercambio de información tributaria y, de otro, las *limitaciones* que los aspectos operativos y procedimentales del sistema de intercambio de datos poseen en la normativa interna de cada país. Por este motivo, es lógico el escepticismo reinante en la doctrina respecto de la suficiencia y eficacia de los mecanismos de intercambio de información tributaria en el estado de evolución actual en que se encuentran⁹.

2. La relevancia del diseño de una estructura organizativa en el nuevo marco normativo de cooperación y asistencia mutua

De entre las novedades que presenta el nuevo marco instaurado por la Directiva 2010/24/CE, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, debemos destacar dos aspectos generales que tienen una indudable relevancia en Estados descentralizados como el nuestro a efectos de establecer prácticas eficaces ante los requerimientos internacionales de información tributaria: 1) La *ampliación del ámbito material de aplicación* de la Directiva respecto a los créditos a cuyo cobro va dirigida (art. 2); 2) El *esquema genérico de organización* establecido en los Estados miembros

⁸ Un análisis sobre la materia puede consultarse en Montero Domínguez, A., “La nueva Directiva Comunitaria de asistencia mutua en materia de recaudación: análisis del articulado de la norma positiva”, *Carta Tributaria*, n.º 14/2010, págs. 3-28.

⁹ Cfr. Sánchez López, M. E., “La planificación fiscal”, *Internacionalización de las inversiones. Tratamiento fiscal en España y en la Unión Europea*, Bosch, Barcelona, 2009, pág. 569. Más explícito en este sentido se muestra López Espadafor, C. quien ha rechazado que la cooperación internacional pueda ser formulada como un principio general del derecho tributario internacional, *vid. Principios básicos de fiscalidad internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pág. 60.

para asegurar la correcta prestación de la asistencia, sin perjuicio de la concesión a cada uno de los Estados del espacio normativo para que diseñen la concreción orgánica de acuerdo a las peculiaridades propias de cada sistema fiscal (art. 4).

Respecto al primer aspecto mencionado, atendiendo al art. 2.1 *“la presente directiva se aplicará a los créditos correspondientes al conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, o en su nombre, o por cuenta de la Unión”*. Qué duda cabe que los antecedentes normativos en materia de IVA han puesto de manifiesto la conveniencia de unificación de normas, habida cuenta que la existencia de dos normas de cooperación distinguiendo impuestos directos e indirectos generaba un obstáculo para una eficaz cooperación. Así el Reglamento nº 1798/2003 del consejo, de 7 de octubre de 2003, giró sobre la idea de facilitar los contactos entre administraciones fiscales locales y nacionales para mejorar la lucha contra el fraude¹⁰.

Más allá de estas cuestiones, ello supone una relevancia directa en la cooperación mutua de acciones dirigidas al cobro de las Comunidades Autónomas que, en nuestro ordenamiento tributario, gozan, entre otras, de las competencias de recaudación de tributos como el ITPAJD o el ISD o la diversidad en el tratamiento que ofrecen las competencias normativas de establecer distintas deducciones o bonificaciones, incluso en figuras esenciales del sistema tributario como el IRPF. En esta materia, además debe tenerse en cuenta el respeto al principio de competencia de cada órgano administrativo y nivel territorial y la llamada a la coordinación interna entre las subdivisiones administrativas de cada Estado que incluye la exposición de motivos (ap. 6), en concreto, se señala que *“la presente Directiva no debe afectar a la competencia de los Estados miembros en cuanto a la determinación de las medidas de cobro aplicables al amparo de su ordenamiento jurídico interno. Es preciso, no obstante, garantizar que el buen funcionamiento del sistema de asistencia mutua previsto en la presente Directiva no se vea comprometido ni por las disparidades existentes entre las normativas nacionales ni por la falta de coordinación entre las autoridades competentes”*.

Y ello enlaza con la segunda cuestión referida, esto es, la estructura organizativa básica que delinea el artículo 4 de la Directiva para la aplicación de la Directiva. Así, tendremos *“una oficina central de enlace que será la principal responsable de los contactos con los demás Estados miembros en lo que atañe a la asistencia mutua prevista en la presente Directiva”* (art. 4.2), junto a la designación de *“oficinas de enlace que serán responsables de los contactos con los demás Estados miembros en lo que atañe a la asistencia mutua relativa a uno o varios tipos o categorías específicos de impuestos y derechos a los que se refiere el artículo 2”* (art. 4.3) y la posibilidad de establecer *“servicios de enlace distintos de la oficina central o de las oficinas de enlace (que) solicitarán o concederán asistencia mutua al amparo de la presente Directiva en relación con sus competencias territoriales específicas o sus ámbitos operativos especializados”*.

La Directiva asigna a la Oficina Central de Enlace la condición potestativa de ser la responsable de los contactos con la Comisión, y de forma imperativa ejerce como principal responsable de los contactos con los Estados miembros, donde se

¹⁰ Los antecedentes de este Reglamento se sitúan en dos fundamentos jurídicos para la cooperación administrativa fiscal: la Directiva 77/799/CEE, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los países de la UE en el ámbito de los impuestos directos e indirectos, y el Reglamento (CEE), 219/92, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos indirectos.

centralizarían las solicitudes de información¹¹, pero también asume la responsabilidad última de las comunicaciones o autorizaciones para el envío de información. Este extremo encajaría con la significación que debería otorgarse al *principio de colaboración interadministrativa en el ámbito internacional* que no es sino la tendencia hacia el establecimiento de una única Administración funcionalmente hablando dentro del ámbito comunitario a la vista de que las Administraciones tributarias de cada Estado actuarían como subdivisiones descentralizadas dentro de la Unión Europea¹². En el segundo nivel la creación de Oficinas de enlace, serían estructuradas por tipos o categorías de impuestos o derechos, de lo cual podría inducirse una mayor especialización en la organización y, en consecuencia, permitir una mayor fluidez en los contactos entre Estados¹³. En un tercer nivel se sitúa la posibilidad de crear servicios tributarios de enlace, en nuestro caso, dentro de la estructura organizativa de las Consejerías de Economía y Hacienda de nuestras Comunidades Autónomas.

De igual manera, la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, sigue el modelo organizativo previsto anteriormente y que ya se reflejase en el Reglamento del IVA. Parece, pues, que la *simplificación* del intercambio de información se aseguraría a través de una única oficina tributaria de enlace, sin perjuicio de los servicios tributarios de enlace territoriales que ostentarían responsabilidades especializadas y que redundarían, a nuestro juicio, en la operatividad y eficacia del sistema interno de suministro y recepción de información tributaria¹⁴. En este sentido, no hay que obviar la complejidad que se ha añadido a la aplicación de los sistemas tributarios derivada de la proliferación de las medidas antiabuso, lo cual invoca, a su vez, la necesidad de incidir en un enfoque de cooperación interadministrativa¹⁵.

A estos efectos, la Comunidad Autónoma de Canarias representa un territorio con ciertas especialidades en el ámbito tributario y que ha convenido con la Agencia Estatal de Administración Tributaria un marco regulador del intercambio de información en virtud del principio de colaboración interadministrativa¹⁶. El propio Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de

¹¹ Tal y como recogía el Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la aplicación del Reglamento (CE) n.º 1798/2003 del Consejo relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido {SEC(2009) 1121}-COM/2009/0428 final, respecto de la Oficina Central de Enlace en los casos de intercambio de información previa solicitud.

¹² Vid. Delgado Pacheco, A., "La asistencia mutua entre Administraciones tributarias", *Impuestos*, 1990, pág. 163.

¹³ Vid. Montero Domínguez, A., "La nueva asistencia mutua en el ámbito de la recaudación", *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, n.º 27/2010, pág. 6.

¹⁴ Las peculiaridades de nuestro sistema fiscal en la distribución territorial del poder tributario haría necesario ciertas precisiones, así en relación con las Diputaciones Forales, a las que, siguiendo a Martínez Giner, L. A., correspondería la gestión de las solicitudes y requerimientos de intercambio de información y los órganos de gestión e inspección tributaria en el ámbito territorial de las Diputaciones Forales serían los servicios tributarios de enlace que deberán subordinarse a la Oficina tributaria de enlace, "Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad", *QF* n.º 12/2009, pág. 51.

¹⁵ García Prats, F. A., "Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global", *Doc. IEF* n.º 3/2007, pág. 10.

¹⁶ Resolución de 6 de mayo de 2003, del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dispone la publicación del Convenio suscrito entre dicho ente y la Comunidad Autónoma de Canarias para el intercambio de información en los supuestos contemplados en el artículo 113.1.b) de la Ley General Tributaria (*BOE* del 28 de mayo), http://www.aeat.es/AEAT/DOPRI/Fisterritorial/Autonomica/Canarias/ContRelacionados/Colab_AEAT-Canarias/cc_canarias.pdf

desarrollo de las normas comunes de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, establece en su artículo 2 el intercambio mensual de información censal entre la Agencia Tributaria y las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, así como con las Entidades Locales con las que se suscriban convenios de colaboración.

Pero la tendencia al fortalecimiento de los mecanismos de intercambio de información y el protagonismo de las Comunidades Autónomas en su mejora, ha venido a ser auspiciada de manera inequívoca en la Resolución de 2 de febrero de 2011, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las Directrices Generales del Plan General de Control Tributario de 2011¹⁷.

Así, de un lado, dentro de las áreas prioritarias de control se recogen la captación de información y, se hace referencia especial a los intercambios internacionales de información y con otras Administraciones Públicas, con la doble finalidad de prevención del incumplimiento tributario y de detección de supuestos de economía sumergida. No cabe duda de que el énfasis puesto en la operatividad de la obtención de información para detectar fraudes a partir de signos externos de riqueza de profesionales se propicia mediante el incremento de la coordinación efectiva con los demás países de la Unión Europea para el intercambio de información.

Por otro lado, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, prevé, igualmente, el fomento y desarrollo de los intercambios de información entre las Administraciones tributarias autonómicas y la estatal, así como la necesidad de fijar una planificación coordinada de las actuaciones desarrolladas por las distintas Administraciones sobre los tributos cedidos. Y en este marco, el Plan General de Control Tributario de 2011 incide en el control del fraude en relación con los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas que tendrá como uno de sus ejes la colaboración entre Administraciones en el intercambio de información, significativamente, sobre operaciones inmobiliarias, operaciones societarias exentas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, entre otras. Destacamos, finalmente, la operatividad que en este ámbito pueden tener las actuaciones recogidas en el apartado III. Letras f) y g): “colaboración con otras Administraciones tributarias mediante la transmisión de información que se considere relevante, obtenida en los procedimientos de control, por medio de diligencias de colaboración”; “tratamiento de la información recibida sobre las operaciones de disolución de sociedades, de reducción del capital social y de préstamos entre personas físicas para la detección de incumplimientos tributarios en los tributos directos”.

No obstante, la eficacia y operatividad en estos casos dependerá esencialmente de la amplitud del concepto de aquella información “*que se considere relevante*”. A partir del estándar del objeto de intercambio de información que introduce el art. 26 MCOCDE (“previsiblemente relevante”), que persigue dotar de mayor coherencia interna a los sistemas internos, cada Estado adoptará una política más o menos restrictiva en relación con la interpretación de este concepto en relación a la estrategia que más le interese. Ahora bien, en el ámbito de la UE ha de respetarse la jurisprudencia del TJCE que impone evitar que puedan desplegarse “campañas o planes de control generales” a través de requerimientos de información difusos o poco detallados. A este respecto,

¹⁷ BOE de 7 de febrero de 2011, pág. 12882.

traemos a colación la STJCE de 11 de junio de 2009¹⁸, que declara que las autoridades fiscales competentes se encuentran imposibilitadas para solicitar información acerca de las actividades de determinado contribuyente dado que el art. 2 de la Directiva 77/799/CEE, únicamente admite las solicitudes de intercambio de información previo requerimiento *en relación con casos concretos*, por lo que dicho sistema sólo será puesto en funcionamiento si las autoridades nacionales tienen indicios de la existencia de elementos patrimoniales en el extranjero sin que tenga relevancia a estos efectos el hecho de que los Estados miembros no hayan puesto en práctica de forma generalizada un sistema de intercambio automático de información. Quedan prohibidas, por tanto, las llamadas “expediciones de pesca” (*fishing expeditions*).

Sin perjuicio de una mayor profundización en estos derroteros del tema –que exceden del mero apunte de este trabajo– las palabras del TJCE entendemos que invocan la vertiente del principio de proporcionalidad que afirma la procedencia del intercambio de la información tributaria debe observarse en relación a su proporcionalidad respecto del objetivo de lucha contra el fraude fiscal perseguido o doble imposición internacional¹⁹. A este respecto, y en el ámbito de la lucha contra el fraude fiscal en los paraísos fiscales, los últimos Acuerdos sobre intercambio de información en materia tributaria firmados por España (con Andorra, Bahamas²⁰ y con San Marino²¹ –éstos dos últimos pendientes de publicación en el *BOE*–) se hace patente la precisión del “mayor detalle posible” por parte de la autoridad competente de la Parte requirente en las solicitudes de información e, incluso, se incluye un listado concreto a modo de justificación y demostración del “interés previsible” de la información solicitada.

Pues bien, aun sin relegar en modo alguno la trascendencia de estas cuestiones de carácter material en la eficacia del intercambio de información tributaria entre Estados, pensamos que la organización competencial establecida en el marco de las Directivas de asistencia mutua en materia de recaudación y la aún Propuesta de Directiva de cooperación, debe coadyuvar en la eficacia de los mecanismos de intercambio de información tributaria. La colaboración fluida entre las subdivisiones territoriales en cuanto a la información suministrada o requerida, debe aportar una especialización a cuenta de los Servicios tributarios de enlace que sean establecidos en las Comunidades Autónomas y que gana un mayor interés en el enfoque aperturista que se sucede, por ejemplo, en nuestro caso, con un marco más amplio de cooperación interadministrativa a la vista del incremento de Acuerdos de intercambio de información con países, cuyas jurisdicciones tradicionalmente han sido consideradas escasamente transparentes.

¹⁸ *Casos X y E.H.A. Passenheim-vam Schoot & C-155/08 y C-157/08.*

¹⁹ Acerca del principio de proporcionalidad en este ámbito, *vid.* Fernández Marín, F., págs. 92 y sigs. y el análisis jurisprudencial que realiza Sánchez López, M. E. en *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Bosch, Barcelona, 2011, en prensa.

²⁰ *BOCG* 28 de diciembre de 2010, n.º 382, Serie A - 110/000237.

²¹ *BOCG* 17 de diciembre de 2010, n.º 378, Serie A - 110/000234.